

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ELIZÂNGELA GERSSI PIRES

**PROPOSTA DE UM PROJETO PILOTO DE SIMULAÇÃO DA IMPLANTAÇÃO DO
CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES – ABC, NA UNIDADE LOCAL DE SAÚDE –
ALTO RIBEIRÃO, MANTIDA PELA SECRETARIA MUNICIPAL DE SAÚDE DE
FLORIANÓPOLIS**

**Florianópolis
2006**

ELIZÂNGELA GERSSI PIRES

**PROPOSTA DE UM PROJETO PILOTO DE SIMULAÇÃO DA IMPLANTAÇÃO DO
CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES – ABC, NA UNIDADE LOCAL DE SAÚDE –
ALTO RIBEIRÃO, MANTIDA PELA SECRETARIA MUNICIPAL DE SAÚDE DE
FLORIANÓPOLIS**

Monografia de conclusão de curso, apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Flávio da Cruz, M Sc.

**Florianópolis
2006**

Elizângela Gerssi Pires

**PROPOSTA DE UM PROJETO PILOTO DE SIMULAÇÃO DA IMPLANTAÇÃO DO
CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES – ABC, NA UNIDADE LOCAL DE SAÚDE –
ALTO RIBEIRÃO, MANTIDA PELA SECRETARIA MUNICIPAL DE SAÚDE DE
FLORIANÓPOLIS**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, obtendo nota média de, atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo mencionados.

Prof. Dra. Elisete Dhamer Pfitscher

Coordenadora de Monografia do CCN

Professores que compuseram a banca:

Prof. Flavio da Cruz, Msc.
Presidente (Orientador)

Prof. Isair Sell, Msc.
Membro

Prof. Erves Ducatti
Membro

Florianópolis, 15 agosto de 2006.

“O conhecimento amplia a vida.
Conhecer é viver uma realidade que
a ignorância impede desfrutar.”

Do livro Exegese Logosófica

AGRADECIMENTOS

Meus sinceros agradecimentos a todos que contribuíram para a realização deste trabalho e eterno agradecimento a Deus, onipresente.

Em especial, agradeço aos colegas de turma, aos professores do curso, aos colegas e amigos de estágio (Márcia, Mary, Cíntia, Júlio, Marcos, Jairo, Silmara, Graça...) e aos colegas e amigos da Secretaria de Saúde do Município de Florianópolis, onde trabalho. Grandes méritos para Cláudia, Janaina, Deise, Carmen, Rosiméri e a equipe da ULS – Alto Ribeirão.

Agradeço muito às “meninas” do Núcleo dos Indicadores Contábeis Brasileiros – NIBC, Livia e Luciana, pela paciência, dedicação, amizade e profissionalismo com que me atenderam, me suportaram, me compreenderam e me ajudaram.

Agradeço muito também ao grande mestre, comandante do NIBC e meu orientador, referência na contabilidade pública, professor Msc. Flávio da Cruz, por ter acreditado em meu trabalho, pela paciência e compreensão, pela alegria e disponibilidade de sempre me atender bem. Aprendi muito e gostaria de aprender ainda mais com seu profissionalismo, humildade, grandeza, conhecimento, cultura e alegria de viver.

Agradeço de coração aos meus pais, Vadir e Gersei, pela vida, pela educação e pelos valores a mim repassados através de seu exemplo de vida.

Aos meus irmãos, Sandra e Fabiano, meus sobrinhos Vanessa, Carlos, André e Alexandra e meu avô Marcelino (in memoriam) por tornarem concreto meu referencial familiar.

À minha grande amiga Glaucia, pelo carinho, pela presença constante e disponibilidade imediata em me ajudar, sempre.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Integração das áreas de gestão e administração financeira.....	38
Figura 2	Características qualitativas da informação contábil.....	43
Figura 3	ABM – focused management.....	52
Figura 4	Estrutura organizacional da Prefeitura Municipal de Florianópolis.....	89
Figura 5	Estrutura organizacional da Secretaria Municipal de Saúde da Prefeitura de Florianópolis.....	90
Figura 6	Estrutura organizacional detalhada da Secretaria Municipal de Saúde da Prefeitura de Florianópolis.....	91

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Percentuais mínimos para aplicação em saúde pública.....	16
Quadro 2	Três Poderes da União.....	25
Quadro 3	Divisão da Administração Pública.....	27
Quadro 4	Resumo da pesquisa sobre a utilização de ferramentas do orçamento nas pequenas empresas do ramo industrial, comercial e de serviços de Florianópolis.....	31
Quadro 5	Definição dos sistemas e métodos de custeio considerados na pesquisa.....	48

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Descrição dos custos envolvidos na atividade.....	62
Tabela 2	Tarefas componentes macros da atividade.....	64
Tabela 3	Tarefas componentes detalhados da atividade.....	64
Tabela 4	Caracterização dos servidores e seus custos.....	65
Tabela 5	Agrupamento dos servidores e seus custos.....	65
Tabela 6	Caracterização das outras despesas.....	66
Tabela 7	Direcionamento detalhado das outras despesas - em percentual (%)....	68
Tabela 8	Caracterização detalhada descritiva das outras despesas.....	69
Tabela 9	Atribuição monetária dos custos extra-folha às tarefas.....	70
Tabela 10	Atribuição monetária detalhada dos custos extra-folha às tarefas.....	71
Tabela 11	Direcionamento dos custos de folha às tarefas.....	72
Tabela 12	Apuração dos custos com folha por categoria funcional.....	72
Tabela 13	Direcionamento detalhado dos custos de folha às tarefas.....	74
Tabela 14	Apuração detalhada dos custos com folha por categoria funcional.....	75
Tabela 15	Totalização dos custos de folha e extra-folha das tarefas.....	76
Tabela 16	Totalização dos custos detalhados de folha e extra-folha das tarefas...	77
Tabela 17	Definição das unidades de mensuração e volumes físicos.....	78
Tabela 18	Definição detalhada das unidades de mensuração e volumes físicos....	78
Tabela 19	Cálculo dos custos unitários das tarefas.....	79
Tabela 20	Cálculo detalhado dos custos unitários das tarefas.....	80
Tabela 21	Índice de conservação dos bens (0 a 1).....	92
Tabela 22	Cálculo da depreciação mensal dos bens permanentes – farmácia.....	92
Tabela 23	Cálculo da depreciação mensal dos bens permanentes – triagem.....	93
Tabela 24	Cálculo da depreciação mensal dos bens permanentes – cons. Odonto	93
Tabela 25	Cálculo da depreciação mensal dos bens permanentes – sala agend....	94
Tabela 26	Cálculo da depreciação mensal dos bens permanentes – cons. Médico	94
Tabela 27	Cálculo da depreciação mensal dos bens permanentes – sala curativo.	95
Tabela 28	Cálculo da depreciação mensal dos bens permanentes – cozinha.....	95
Tabela 29	Cálculo da depreciação mensal dos bens permanentes – cozinha/rateio...	95
Tabela 30	Cálculo da depreciação mensal dos bens permanentes – sala recepç....	96

LISTA DE SIGLAS E REDUÇÕES

A.A.	Avaliação antropométrica
ABC	Activity Based Costing
ABM	Activity Based Monagent
Adm. Medto.	Administração de medicamentos
Ap. Adm.	Apoio Administrativo
At. Enf.	Atendimento de enfermagem
At. Méd.	Atendimento médico
At. Odo.	Atendimento odontológico
At. Usu.	Atendimento ao usuário
CAPS	Centro de Apoio Psico-social
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CIB	Comissão Intergestores Bipartite
CIT	Comissão Intergestores Tripartite
Cons. Eme.	Atender pacientes em consultas médicas emergenciais
Cons. Med.	Atender pacientes em consultas médicas agendadas
Cons. Odon.	Atender pacientes com consultas/procedimentos odontológicos
Coord.	Coordenar, orientar, comandar as atividades de ULS
Ctvos.	Realizar curativos
EC	Emenda Constitucional
Entr. Medto.	Entrega de medicamentos
FASB	Financial Accounting Standards Board
FES	Fundo Estadual de Saúde
FMS	Fundo Municipal de Saúde
FNS	Fundo Nacional de Saúde
Ge. ctl.	Gerenciamento e controle
GECON	Gestão Econômica
HGT	Glicemia capilar - HGT
JIT	Just-In-Time
JUCESC	Junta Comercial do Estado de Santa Catarina
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
Limp. Enf.	Limpeza, organização e preparo (esterilização) do material de enfermagem e de odonto

LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
Marc. Exm.	Marcação de exames e consultas especializadas
NICB	Núcleo de Indicadores Contábeis Brasileiros
Neb.	Nebulização
OBZ	Orçamento Base Zero
P.A.	Verificação de pressão arterial
PGM	Procuradoria Geral do Município
PMF	Prefeitura Municipal de Florianópolis
PPA	Plano Plurianual
PPBS	Sistema de Orçamento Programado e Planejado
PSF	Programa de Saúde da Família
Ret. Ptos.	Retirada de pontos
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
SMS	Secretaria Municipal de Saúde
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
Sup.	Tarefas rotineiras de suporte (abertura de prontuário, preenchimento de formulários, etc.)
SUS	Sistema Único de Saúde
Tg. Enc.	Triagem
TIC	Tecnologia da Informação e da Comunicação
TQM	Total Quality Management
UEPs	Unidades de Esforço de Produção
ULS	Unidade Local de Saúde
Vis. Dom.	Realizar visitas domiciliares

RESUMO

PIRES, Elizângela Gerssi. **Proposta de um projeto piloto de simulação da implantação do custeio baseado em atividades (ABC), na Unidade Local de Saúde – Alto Ribeirão, mantida pela Secretaria Municipal de Saúde de Florianópolis.** 2006. 96 p. Monografia (Curso de Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2006.

O presente trabalho tem como objetivo a simulação da aplicação do método de custeio por atividades na Secretaria Municipal de Saúde (SMS) de Florianópolis, visando auxiliá-la em sua gestão, tornando-a sustentável frente à crescente demanda dos serviços públicos de saúde. A proposta de implantação da gestão por atividades e da contabilidade por atividades também apontam para a ampliação da eficiência da Secretaria Municipal de Saúde de Florianópolis frente à prestação de serviços de assistência à saúde no município de Florianópolis. Inicialmente, o trabalho apresenta todas as questões que envolveram a autora para o desenvolvimento da proposta de simulação da gestão por atividades em uma das unidades de saúde da SMS através das considerações iniciais, do tema e problema, da justificativa, dos objetivos, das limitações, da metodologia e da organização do presente estudo. Em seguida, realiza-se uma revisão teórica acerca da gestão pública, do orçamento público, da contabilidade pública, da contabilidade financeira, da contabilidade gerencial, da contabilidade de custos e do custeio baseado em atividades – ABC. Por último, apresenta-se uma proposta de simulação da implantação do custeio baseado em atividades na ULS – Alto Ribeirão, com a mensuração do custo e a análise das atividades, no sentido de demonstrar que a gestão por atividades torna possível o controle e transparência nos gastos públicos e o alcance de uma satisfação maior dos clientes da SMS. E segue-se com as considerações finais, com os apontamentos julgados necessários para a continuidade deste estudo.

Palavras-chaves: Contabilidade pública. Gestão pública. Custeio baseado em atividades.

ABSTRACT

PIRES, Elizângela Gerssi. **Proposal of a simulation pilot Project of the implementation of the defray based on activities (ABC), at the Local Health Unit – Alto Ribeirão, maintained by the Municipal Secretary of Health of Florianópolis.** 2006. 96 p. Monograph (Major in Accountancy) – Federal University of Santa Catarina (UFSC), Florianópolis, 2006.

The objective of this essay is to simulate the application of a defray method per activities at the Municipal Secretary of Health of Florianópolis (SMS – Florianópolis), focusing on helping its management, making it affordable due to the increasing demand of healthy public services. The implementation proposal of the management per activities as well as the accountancy per activities also leads to an efficiency growth of the Municipal Secretary of Health of Florianópolis facing the rendering of services of health assistance in the city of Florianópolis. First, the essay presents all the questions that the author was involved with for the development of the simulation proposal of the management per activities at one of the Health Units of SMS, through initial considerations of: theme and problem, justification, the objective, the limits, the methodology and the organization of this current essay. After that, it was made a theoretical review of: the municipal management, the municipal budget, the municipal accountancy, the financial accountancy, the managerial accountancy, the costs accountancy and the defray, based on activities – ABC. Finally, it is presented a simulation proposal of the defray implementation based on the activities at the Local Health Unit (ULS) – Alto Ribeirão, with the cost and analysis measurement of the activities, within the objective of showing that the management per activities make the control and transparency of the Municipal expenses possible, as well as reaching a greater number of clients of the SMS. And it follows the final considerations and the notes which were necessary to continue this essay.

Keywords: Municipal Accountancy. Municipal Management. Defray based on activities.

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS.....	06
LISTA DE QUADROS.....	07
LISTA DE TABELAS.....	08
LISTA DE SIGLAS E REDUÇÕES.....	09
RESUMO.....	11
ABSTRACT.....	12
1 INTRODUÇÃO.....	15
1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	15
1.2 TEMA E PROBLEMA.....	15
1.3 OBJETIVOS.....	17
1.4 JUSTIFICATIVA.....	18
1.5 LIMITAÇÕES.....	19
1.6 METODOLOGIA.....	19
1.7 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO.....	21
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	23
2.1 GESTÃO PÚBLICA.....	23
2.2 ORÇAMENTO PÚBLICO.....	29
2.3 CONTABILIDADE.....	34
2.3.1 Contabilidade Pública.....	36
2.3.2 Contabilidade Financeira.....	41
2.3.3 Contabilidade Gerencial.....	43
2.3.4 Contabilidade de Custos.....	45
2.3.4.1 Terminologias e Conceitos de Custos.....	49
2.3.4.1.1 Terminologias de Custos.....	49
2.3.4.1.2 Conceitos de Custos.....	49
2.3.4.2 Custeio Baseado em Atividades – ABC.....	50
3 PROPOSTA DE SIMULAÇÃO DE IMPLANTAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES – ABC, NA ULS – ALTO RIBEIRÃO.....	57

3.1 A PREFEITURA MUNICIPAL DE FLORIANÓPOLIS E A SECRETARIA MUNICIPAL DE SAÚDE DE FLORIANÓPOLIS.....	57
3.2 IDENTIFICAÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS DA ULS – ALTO RIBEIRÃO.....	61
3.3 SIMULAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES – ABC NA ULS - ALTO RIBEIRÃO.....	66
4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	81
4.1 CONCLUSÕES.....	81
4.2 RECOMENDAÇÕES.....	83
REFERÊNCIAS.....	84
APÊNDICE.....	88

1 INTRODUÇÃO

O presente capítulo apresenta as considerações iniciais, descreve o tema, formula o problema, compreendendo os objetivos, a justificativa, a metodologia, a limitação da pesquisa e a organização do estudo, concernentes ao trabalho monográfico.

1.1 Considerações iniciais

Considerando a preocupação com a crescente demanda pelo atendimento básico na saúde pública no Município, buscou-se desenvolver um trabalho que possa contribuir para a maximização da aplicação dos recursos públicos destinados à Secretaria Municipal de Saúde. Pretende-se, com a presente pesquisa, chamar a atenção para a necessidade de se ter e manter uma estrutura de gerenciamento e controle dos custos dos serviços prestados por este órgão estatal. A externalização e a consolidação do propósito dar-se-á com o fornecimento de dados e informações atualizadas para que sejam capazes de auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão.

1.2 Tema e problema

Atualmente a administração pública vive um processo de reestruturação da máquina administrativa, provocado por um controle social cada vez mais ativo, relativamente esclarecido e interessado, como também pela ação de órgãos de controle e fiscalização. Órgãos do tipo Tribunais de Contas e Ministério Público, que são agentes respeitados no meio, da mesma forma atuam na fiscalização sobre os atos praticados pelos gestores. Nesse contexto, a administração dos recursos públicos é uma tarefa nobre, por ser representativa das ações voltadas ao bem comum, e torna-se complexa à proporção que a sociedade aumenta seu grau de conhecimento. Com isso, a máquina administrativa deve estar tecnicamente preparada para dar retorno à sociedade naquilo que lhe compete, principalmente quando o controle social pressiona diretamente.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar nº. 101/00, trouxe novas exigências e critérios para o gerenciamento dos recursos públicos. Ela tem o mérito de ser educativa para os gestores, na medida em que estes só poderão gastar se houver disponibilidade de recursos. Por outro lado, também tem deméritos, como o fato de tratar apenas de orçamento, finanças e responsabilidades financeiras, deixando de abordar questões

como a avaliação da responsabilidade social dos governos e das políticas públicas, o que envolve questões éticas, que são provenientes da moral e do costume.

O reforço à responsabilidade trouxe ao administrador público o desafio de mudar a visão do gerenciamento estatal, buscando, inclusive, a ajuda de consultorias do setor privado. Tal integração também ocorre no sentido inverso, como é o caso do Sistema de Orçamento Programado (PPBS) e Planejado, do Orçamento Base Zero (OBZ), e do planejamento estratégico, inspirados no setor público e usados pela iniciativa privada, na qual pode-se tomar como exemplo a multinacional AMBEV, aqui no Brasil.

Segundo a Constituição Federal, o financiamento do Sistema Único de Saúde (SUS) é de responsabilidade comum das três esferas de governo, sendo seus recursos oriundos da União, Estados e Municípios. A Carta Magna não estabeleceu referenciais quantitativos, apenas vinculou o orçamento da saúde como parte integrante do orçamento da seguridade social. Com a publicação da Emenda Constitucional (EC) nº. 29, de 13 de setembro de 2000, foi assegurada a destinação de recursos mínimos para a área da saúde, com base em percentuais da receita (até o exercício financeiro do ano de 2004 - Quadro 1), minimizando os problemas de financiamento para o setor.

Ano	Estados	Municípios
2000	7%	7%
2001	8%	8,6%
2002	9%	10,2%
2003	10%	11,8%
2004	12%	15%

Quadro 1 – Percentuais mínimos para aplicação em saúde pública.
Fonte: E.C. N.º 29/00.

Tais medidas, mesmo que insuficientes, reforçam a relevância da questão saúde, que cada vez mais requer atenção especial por se tratar de assunto vital, o que, por si só, evidencia sua relevância.

Ciente de sua importância e responsabilidade junto aos cidadãos de Florianópolis, e visando a melhoria dos processos e superação de suas dificuldades, a Secretaria Municipal de Saúde de Florianópolis buscou a ajuda de uma consultoria externa e, com isso, reformulou sua estrutura técnico-administrativa, através da Lei nº. 137/04. Conseqüentemente, esse processo gerou a necessidade de implantar uma espécie de projeto piloto para controlar os custos da área da saúde do Município de Florianópolis, o que, até o momento, não se concretizou. Recentemente, estratégia de implantar um projeto piloto foi tema de discussão da comissão

que elaborou o Plano Municipal de Saúde de Florianópolis, período 2006 a 2009, na qual a autora desta pesquisa participou de algumas reuniões.

Logo, na proposta de um projeto piloto de simulação da implantação do Custeio Baseado em Atividades – ABC, na Unidade Local de Saúde – Alto Ribeirão, mantida pela Secretaria Municipal de Saúde de Florianópolis, considerou-se relevante quando associada às essas exigências legais e outras que apontam aspectos operacionais e substanciais do processo.

Merece atenção a responsabilidade em aproveitar o papel da tecnologia das ciências contábeis e o desenvolvimento ocorrido através da Associação Brasileira de Custos e outras entidades, onde se possui estudos e instrumentos capazes de provocar a discussão e difundir esta temática.

Nesse sentido, o problema básico consiste em saber: *É possível simular a implantação do custo do atendimento em saúde da Unidade Local de Saúde – Alto Ribeirão, utilizando o método de custeio ABC e com isso, apurar os custos unitários das atividades desenvolvidas na Unidade Local de Saúde – Alto Ribeirão que farão parte da composição do custo final do atendimento em saúde nesta Unidade?*

1.3 Objetivos

O objetivo geral do presente trabalho é uma proposta de simulação da implantação do método de custeio baseado em atividades através de um projeto piloto na Unidade Local de Saúde – Alto Ribeirão da Secretaria Municipal de Saúde de Florianópolis.

Em se tratando dos objetivos específicos, com o intuito de alcançar o objetivo geral, pretende-se:

- a) Tratar sobre os conceitos de gestão pública e do orçamento público, com enfoque na área da saúde e discorrer sobre as finalidades da contabilidade, envolvendo a contabilidade pública, financeira, gerencial e de custos;
- b) Apresentar os conceitos do método de custeio ABC;
- c) Identificar e classificar os custos da Unidade Local de Saúde – Alto Ribeirão;
- d) Simular a alocação dos custos, com a utilização de números fictícios, aplicando o método ABC, respeitando inclusive, e até onde forem perceptíveis, seus conceitos.

1.4 Justificativa

Os órgãos públicos precisam avançar profissionalmente em alguns aspectos para equiparar-se àquilo que costumeiramente se diz da iniciativa privada, embora existam aspectos que jamais devem ser equiparados por questões normais ou por não serem compatíveis com a ética dos fins almejados pelo interesse público em contraposição ao lucro contínuo.

Sabe-se que apenas uma pequena fração das empresas privadas (sociedades coletivas) presta contas da parte econômica explorada junto à comunidade. No Brasil, o maior contingente de empresas privadas sequer publica as demonstrações contábeis para o conhecimento comunitário. Neste aspecto, tanto empresas privadas como órgãos públicos são similares, pelo menos até o ano 2000, onde ocorreram alterações de hábitos no setor público estatal.

A LRF, publicada no ano 2000, trouxe consigo uma série de exigências e punições ao administrador público que a transgride e não consegue justificar seus procedimentos. Além disso, a Lei reforçou a credibilidade, profissionalismo e seriedade à administração pública, que estavam esquecidos, embora as penalidades não sejam na intensidade inicialmente alardeadas.

Entre as diversas exigências da LRF está a prestação das contas públicas, que gira em torno do “quanto, como, de que forma e onde são gastos os recursos públicos”. A temática de custos está destacada na LRF nos artigos 4º, 50, como também o artigo 79 do Decreto e Lei nº. 200/67. Ainda, a Lei nº. 4.320/64, nos artigos 77 a 79, já ensaiava, embora discretamente, exigências semelhantes.

Outra questão preocupante é a crescente escassez de recursos financeiros para fazer frente à demanda dos serviços públicos, principalmente saúde e educação.

Enfim, a complexidade do sistema público, as dimensões que envolvem a questão “saúde” e os poucos recursos que são destinados para esta área, entre outros, justificam o desenvolvimento de uma monografia sobre este tema.

Com isso, espera-se contribuir, ainda que indiretamente, para que sejam evitados desperdícios, subfaturamentos e superfaturamentos, perdas por decurso de prazo de validade e outros que a mera distribuição relativa de recursos não garante.

Sabe-se que a contabilidade de custos unitários também não é uma salvaguarda para impedi-los, entretanto, trata-se de uma ferramenta altamente inibidora, quando usada de forma adequada nesse contexto.

A expectativa de contribuir para a evolução técnica e administrativa da Secretaria Municipal de Saúde de Florianópolis, é que justifica o desenvolvimento de um trabalho sobre este tema.

1.5 Limitações

Levando em consideração a dimensão e complexidade organizacional da Secretaria Municipal de Saúde de Florianópolis, bem como o fato dela não possuir a cultura de compilar dados e informações para o gerenciamento e tomada de decisão, a pesquisa foi limitada a uma única Unidade de Saúde, onde os números foram descaracterizados para facilitar a simulação.

Desta forma, ressalta-se que os resultados apresentados nesta pesquisa não deverão ser generalizados às demais Unidades da S.M.S., devendo cada Unidade, caso implantado o projeto piloto, ter suas particularidades consideradas.

1.6 Metodologia

O ser humano é dotado de um diferencial de inteligência em relação aos demais seres que habitam este planeta, fato que, ao decorrer de sua vivência, o possibilita absorver uma gama considerável de conhecimentos. Tais conhecimentos são originários da vivência, da comprovação experimentada, da observação, dos estudos, etc., que o próprio homem adquiriu ao longo dos anos. Esses conhecimentos, segundo Lakatos e Marconi (1986, p. 18-21) estão classificados e definidos conforme:

- a) o conhecimento popular é valorativo por excelência, pois se fundamenta numa seleção operada com base em estudos de ânimo e emoções, caracteriza-se por ser: reflexivo, assistemático, verificável, falível e inexato;
- b) o conhecimento filosófico é valorativo, pois seu ponto de partida consiste em hipóteses, que não poderão ser submetidas à observação, caracteriza-se por ser: não verificável, racional, sistemático, infalível e exato;
- c) o conhecimento religioso, ou teológico, apóia-se em doutrinas que contêm proposições sagradas (valorativas) por terem sido reveladas pelo sobrenatural, e caracteriza-se por ser: não verificável, sistemático, infalível e indiscutível;
- d) o conhecimento científico é real porque lida com ocorrências ou fatos, caracteriza-se por ser: contingente, sistemático, verificável, falível e aproximadamente exato.

Considerando os conceitos acima apresentados, acredita-se que esta proposta de estudo se adequou ao conceito de conhecimento científico, sendo que seu diferencial em relação aos demais conhecimentos está essencialmente em seu contexto metodológico.

A pesquisa que se realizou foi a base da monografia para a conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina.

A monografia é uma forma de pesquisa que segundo Salvador (1980, p. 32) “é um estudo pormenorizado no tratamento. Trata exclusivamente de um único assunto, desenvolvendo-o exatamente em todos os seus aspectos e ângulos. É um estudo limitado em extensão, mas exaustivo e completo na compreensão e profundidade”.

Ao que se entende, a monografia parte de uma vontade de se aprofundar em determinado assunto, explorando-o no sentido de que outros, pesquisadores ou não, possam se interessar e se aprofundar ainda mais neste assunto. Acrescentando, Salomon (1978, p. 219) caracteriza a monografia como o “tratamento escrito de um tema específico” e diz ainda, que “as monografias científicas constituem a concretização de um domínio do tema tratado, tal como o cumprem os verdadeiros pesquisadores”.

O planejamento da pesquisa necessita de um método de investigação para a descrição e explicação de fenômenos. De acordo com Richardson (1989, p. 29), “esses procedimentos se aproximam dos seguidos pelo método científico que consiste em delimitar um problema, realizar observações e interpretá-las a partir das relações encontradas, fundamentando-se, se possível, nas teorias existentes”.

Tendo em vista o problema da monografia, e considerando seus objetivos, esta pesquisa caracteriza-se pela natureza exploratória-descritiva. A natureza exploratória se deve ao fato de ter como principal intuito a busca de um maior conhecimento sobre o tema ou problema de pesquisa, bem como ampliar a familiaridade, conhecimento e compreensão dos fenômenos em questão por parte do investigador.

Triviños (1987) afirma que no estudo exploratório, o investigador parte de uma hipótese e aprofunda seu estudo nos limites de uma realidade específica, buscando antecedentes e maiores informações. Este tipo de investigação não exige a revisão da literatura, as entrevistas, o emprego de questionários, tudo organizado dentro de um esquema elaborado com a severidade característica de um trabalho científico. Barros e Lehfeld (2000, p. 70) relatam que na “pesquisa descritiva não há a interferência do pesquisador, isto é, ele descreve o objeto de pesquisa. Procura descobrir a frequência com que um fenômeno ocorre, sua natureza, característica, causas, relações e conexões com outros fenômenos.”

A abordagem da pesquisa é predominantemente qualitativa e teve, com instrumento, entrevistas semi-estruturadas. Richardson (1999, p. 90) explica que a pesquisa qualitativa pode ser “caracterizada como a tentativa de uma compreensão detalhada dos significados e

características situacionais apresentadas pelos entrevistados.” Já para Oliveira (1998, p. 155) “a pesquisa qualitativa é o tipo de estudo mais adequado quando o pesquisador necessita obter melhor entendimento a respeito do comportamento de vários fatores e elementos que influem sobre determinados fenômenos”.

A partir das orientações de pesquisa exploratória e qualitativa fez-se a opção por um estudo de caso. De acordo com Trivinõs (1987), o estudo de caso é uma categoria de pesquisa que visa estudar com mais profundidade uma determinada unidade. O estudo de caso envolve um sujeito e é determinado pelos suportes teóricos que servem de orientação no trabalho de investigação.

Santos e Parra Filho (1999, p. 28) afirmam que o estudo de caso busca “selecionar um objeto de pesquisa restrito, com o objetivo de aprofundar-lhe os aspectos característicos [...] cujo objeto pode ser qualquer fato/fenômeno individual, ou um de seus aspectos”.

Ampliando a afirmativa de Santos e Parra Filho (1999) acerca do estudo de caso, Godoy (1995) defende que os estudos denominados qualitativos têm como preocupação fundamental o estudo e análise do mundo empírico em seu ambiente natural, o que facilita a abordagem dos fenômenos num estudo de caso. Também argumenta que no estudo de caso o pesquisador procura responder a questões relativas à ‘como’ e ‘por que’ certos fenômenos ocorrem, quando há pouca possibilidade de controle sobre os eventos estudados e algum contexto de vida real.

Esta pesquisa visou estudar primeiramente conceitos e idéias acerca da metodologia de custeio baseado em atividades, para depois conhecer características, regras, metas e demais peculiaridades do projeto piloto da Unidade Local de Saúde – Alto Ribeirão da Secretaria Municipal de Saúde de Florianópolis. Estabeleceu, ainda, relações entre as variáveis do projeto, o que caracteriza sua abordagem exploratória-descritiva. Assim, espera-se que o estudo contribua para o maior entendimento a respeito do custeio baseado em atividades para uma unidade de saúde.

1.7 Organização do estudo

O presente trabalho monográfico está estruturado em três capítulos, de forma a permitir que o leitor tenha um entendimento sequencial e gradativo do assunto.

O **capítulo 1** considera inicialmente uma visão geral da temática em estudo, esboçando o problema hoje enfrentado pelos órgãos públicos frente à escassez dos recursos

financeiros que lhes é destinado, em especial pela Secretaria Municipal de Saúde de Florianópolis.

Ainda nesse capítulo, são apresentados a justificativa e os objetivos da pesquisa, as limitações, a metodologia aplicada e por fim, a organização do estudo.

Todo o capítulo foi redigido com a intenção de apontar a necessidade de implantação do método de custeio por atividades na Secretaria Municipal de Saúde de Florianópolis.

O **capítulo 2** dedica-se a uma revisão teórica na busca de esclarecimentos e embasamentos teóricos para que se possa desenvolver e melhor compreender a proposta de simulação da implantação do método de custeio baseado em atividades na ULS - Alto Ribeirão em concordância com as teorias da ciência contábil e do setor público estatal.

Para tanto, são expostos conceitos e se argumenta acerca da administração pública e do orçamento público, relacionando-os com a área da saúde pública. Dedicase também a discorrer sobre as finalidades da contabilidade em seu contexto geral e de algumas de suas ramificações: contabilidade pública, contabilidade financeira, contabilidade gerencial e contabilidade de custos, com enfoque no método de custeio baseado em atividades – ABC.

O **capítulo 3** apresenta a Prefeitura Municipal de Florianópolis e a Secretaria Municipal de Saúde de Florianópolis, suas estruturas e finalidades regimentais socialmente perceptíveis. Também exhibe a simulação da alocação dos custos da Unidade Local de Saúde do Alto Ribeirão, conforme os conceitos do método ABC.

O **capítulo 4** apresenta as considerações finais na expectativa de sensibilizar gestores da área da saúde, em especial, o gestor da Secretaria Municipal de Saúde de Florianópolis acerca do tema. Há também, recomendações para novos estudos do tema junto ao curso de Ciências Contábeis, ainda que em outros setores ou segmentos da econômica pública estatal. Após este capítulo, são demonstradas as referências bibliográficas nas quais se buscou a fundamentação teórica para o desenvolvimento do presente trabalho, além do apêndice.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta seção são exibidos os conceitos e teorias referentes ao tema e ao objetivo do trabalho, evidenciando, inicialmente, aspectos relevantes sobre a gestão pública e o orçamento público. Na sequência, é apresentada a contabilidade e algumas de suas áreas: contabilidade pública, contabilidade financeira, contabilidade gerencial, contabilidade de custos e custeio baseado em atividades.

2.1 Gestão pública

O gerenciamento do que é público é um desafio para os gestores, gerentes e profissionais que atuam nesta área, não apenas em função da totalidade dos recursos financeiros envolvidos, como também pela magnitude das ações e serviços que demanda.

A adoção de medidas diversas, bem como a execução de várias ações, nem sempre têm conduzido a resultados efetivos em virtude da possível falta de adequação dos meios e de ferramentas apropriadas, das dificuldades administrativas e financeiras e da pouca capacidade gerencial e operacional. Há outros motivos que não serão aqui mencionados em função do interesse específico desta monografia.

Marin (2003), diz que a boa gerência obtém resultados através do planejamento, da organização, da direção, do controle do grupo de pessoas e que tal processo envolve a arte de pensar, decidir e agir. Afirma, também, que o produto desse trabalho é avaliado pelo desempenho de cada equipe, onde o planejamento é peça essencial em qualquer tipo de organização pública ou privada.

A essência do trabalho gerencial é fazer as organizações operarem com eficiência e eficácia e, por isso, esse trabalho requer conhecimentos e habilidades. Desta forma, os gestores públicos têm a obrigação de conhecer, dominar conceitos e práticas e monitorar a administração para permitir o alcance de patamares satisfatórios frente às inúmeras necessidades da sociedade.

Entretanto, transformar ações em resultados efetivos, nem sempre é uma tarefa tão simples como pode parecer. Implica no atendimento de uma série de necessidades que possibilitem desencadear um processo permanente de análise que, por sua vez, deve resultar na definição de ações específicas a serem realizadas. O conhecimento dos problemas auxilia na definição das prioridades e dos mecanismos de intervenção.

Diferente do que ocorre no setor privado, em referência ao princípio da legalidade, segundo Meirelles (1983, p. 60), “na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza”.

São vários os dispositivos legais e regimentais que norteiam as atividades inerentes à administração pública no que tange ao dispêndio dos recursos financeiros. Nada mais justo e pertinente, pois se trata de recursos provenientes das arrecadações de tributos, atribuídos a todos os cidadãos, necessitando que sejam bem definidos os critérios para sua utilização.

Todo e qualquer tipo de aquisição levado a efeito pela administração pública, quer seja federal, estadual ou municipal, deve ser revestido de um conjunto de formalidades legais, principalmente na administração direta.

Os órgãos públicos só podem iniciar um processo de aquisição se houver disponibilidade orçamentária para tal, ou seja, se dispuser em seu orçamento, crédito orçamentário para fazer frente àquela despesa. O crédito orçamentário corresponde, em última análise, a uma autorização das Casas Legislativas, representando o povo para o poder executivo estatal efetuar despesa. Por outro lado, a aquisição só poderá ser concluída se houver disponibilidade financeira para custear a correspondente despesa.

Não é por menos que a Constituição de 1988 nos artigos 70 a 75 dispõe sobre o controle, cuja premissa consiste em verificar a legalidade, a regularidade e a economicidade dos atos dos gestores públicos, mediante fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. Este controle se dá através dos Tribunais de Contas (da União, dos Estados) e Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

Especificamente no capítulo que trata da fiscalização contábil, financeira e orçamentária, a Constituição Federal prevê o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas (art. 71), e o controle interno que cada Poder exercerá sobre seus atos (arts. 70 e 74).

O controle interno se dá pelo sistema de auditorias e outras técnicas de monitoramento e controle, que acompanha a execução do orçamento nos aspectos legais quanto à aplicação do dinheiro público. O controle externo, exercido pelo Poder Legislativo, se limita às hipóteses previstas na Constituição Federal, para que não haja a interferência de um Poder na esfera dos outros dois.

Gerir a “coisa” pública é tarefa difícil e para atingir suas finalidades, requer organização. No Brasil, a forma com que o Estado está administrativamente organizado, com o propósito de cumprir com as suas funções, pode ser comparada ao funcionamento do

organismo humano. Bastos (1997, apud SLOMSKI, 2003, p. 359) ao tratar do assunto, diz que:

Isso equivale a dizer que não pode exercer todas as suas competências a partir de um núcleo central. De fato, são tão variadas suas atividades e tão amplo o local onde exerce seu poder que cumpre dividir o núcleo fundamental de poder numa série de células menores, que guardam a prerrogativa de exercerem, [...], funções específicas.

Desta forma, a administração pública é exercida pelos órgãos da administração: direta, indireta e delegada.

Assim, a própria Constituição Federal apresenta o que se considera a primeira grande divisão orgânica, que são os Poderes: Legislativo, Executivo e Judiciário. Para Slomski (2003, p. 360) tais Poderes, melhor visualizados no Quadro 2, são “as matrizes fundamentais de todos os demais órgãos, que, com maior ou menor subordinação, mas de qualquer sorte, sempre com alguma modalidade de vinculação, a eles se prendem”.

NÍVEIS	PODERES		
	Legislativo	Executivo	Judiciário
Federal	<ul style="list-style-type: none"> • Senado Federal • Câmara dos Deputados • Tribunal de Contas da União 	<ul style="list-style-type: none"> • Presidência da República • Ministérios 	<ul style="list-style-type: none"> • Supremo Tribunal Federal • Superior Tribunal de Justiça • Tribunais Regionais Federais e Juízes Federais • Tribunais e Juízes do Trabalho • Tribunais e Juízes Eleitorais • Tribunais e Juízes Militares • Ministério Público da União
Estadual	<ul style="list-style-type: none"> • Assembléia Legislativa • Tribunal de Contas do Estado 	<ul style="list-style-type: none"> • Gabinete do Governador • Secretarias de Estado 	<ul style="list-style-type: none"> • Tribunais e Juízes dos Estados e do Distrito Federal • Ministério Público dos Estados e do Distrito Federal
Municipal	<ul style="list-style-type: none"> • Câmara dos Vereadores • Tribunal de Contas do Município ou Tribunal de Contas do Estado 	<ul style="list-style-type: none"> • Gabinete do Prefeito • Secretarias Municipais 	

Quadro 2 - Três Poderes da União.

Fonte: Slomski (2003, p. 360), adaptado pela autora.

No âmbito Municipal, tem-se a Procuradoria Geral do Município (PGM), cuja principal finalidade está em orientar, através de pareceres, o Executivo Municipal na aplicabilidade e dúvidas decorrentes da legislação. A PGM também auxilia o Executivo Municipal na elaboração de suas leis, decretos e portarias, quando solicitada.

A PGM pode ser considerada como o órgão jurídico de maior instância da Prefeitura Municipal, uma vez que algumas Secretarias possuem suas Assessorias Jurídicas.

Slomski (2003) afirma, acerca do Quadro 2, que todos os órgãos estatais estão vinculados a um desses três Poderes. Não existem órgãos separados, sendo todos os Poderes independentes e harmônicos entre si.

A Constituição Federal, em seu art. 1º, define que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado democrático de direito, onde todo o poder emana do povo (exercido por meio de representantes eleitos – Poder Legislativo, ou diretamente nos termos da Constituição), e é formado pelas seguintes esferas de governo:

- a) a União;
- b) os Estados e o Distrito Federal;
- c) os Municípios.

Ainda sobre a organização do Estado, a Carta Constitucional de 1988, em seu art.

18, essencialmente diz que:

- a) todas as esferas de governo são autônomas, nos termos da Constituição;
- b) os Territórios Federais integram a União, e sua criação, transformação em Estado ou reintegração ao Estado de origem serão reguladas em lei complementar;
- c) os Estados podem incorporar-se entre si, subdividir-se ou desmembrar-se para se anexarem a outros, ou formarem novos Estados ou Territórios Federais, mediante aprovação da população diretamente interessada, através de plebiscito, e do Congresso Nacional, por lei complementar;
- d) a criação, a incorporação, a fusão e o desmembramento de Municípios preservarão a continuidade e a unidade histórico-cultural do ambiente urbano, far-se-ão por lei estadual, obedecidos os requisitos previstos em lei complementar estadual, e dependerão de consulta prévia, mediante plebiscito, às populações diretamente interessadas.

No art. 24 da Constituição Federal é estabelecido que o direito financeiro é de competência da União, Estados e Distrito Federal. Isto significa que a União, os Estados e o Distrito Federal mantêm liberdade para disciplinar o seu direito financeiro. Avançando, o artigo 30, no seu inciso II, admite a complementação da legislação federal e estadual por parte dos Municípios.

Observados os princípios da Constituição Federal de 1988, os Estados Federados são organizados e regidos por suas Constituições. Já os Municípios têm seu regimento assim previstos na Carta Magna:

Art. 29 O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos:

I - eleição do Prefeito¹, do Vice-Prefeito e dos Vereadores, para mandato de quatro anos, mediante pleito direto e simultâneo realizado em todo o País;

II - eleição do Prefeito e do Vice-Prefeito até noventa dias antes do término do mandato dos que devam suceder, aplicadas as regras do art. 77 no caso de Municípios com mais de duzentos mil eleitores [...].

O Município, sendo uma unidade político-administrativa, deve justificar sua existência, assim como todos os entes Estatais, através da prestação de serviços e utilidades aos indivíduos que o compõe, visando propiciar o maior nível possível de bem-estar social da coletividade.

Silva (2004, p. 24) nos diz que:

para atingir a plena satisfação das necessidades da população, a administração pública é dividida segundo as atividades que exerce, em: 1) atividades-meio, que envolvem o próprio papel do Estado e sua estrutura para atender às necessidades da população; 2) atividades-fins, que estão voltadas para o efetivo atendimento das demandas da população.

A afirmação de Silva (2004, p. 24), é melhor visualizada e propicia maior entendimento através do Quadro 3, de Slomski (2003, p. 366), que apresenta um resumo das funções e serviços da administração pública que compõem as atividades-meio e as atividades-fim:

ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	
Atividades-meio	Atividades-fim
FUNÇÕES DE ASSESSORAMENTO <ul style="list-style-type: none"> • Pesquisa • Planejamento • Organização FUNÇÕES DE CHEFIA <ul style="list-style-type: none"> • Comando • Coordenação • Controle SERVIÇOS AUXILIARES <ul style="list-style-type: none"> • Administração de Pessoal • Administração de Material • Administração Financeira • Administração Patrimonial • Administração Orçamentária • Administração Documental • Administração do Cadastro Geral de Cidadãos* 	ESSENCIAIS <ul style="list-style-type: none"> • Segurança • Defesa nacional • Justiça COMPLEMENTARES <ul style="list-style-type: none"> • Proteção à saúde • Proteção à agricultura • Proteção à educação • Promoção do bem-estar social • Desenvolvimento urbano • Desenvolvimento econômico • Incremento de obras públicas SERVIÇOS PÚBLICOS <ul style="list-style-type: none"> • Transportes coletivos • Iluminação • Limpeza pública • Abastecimento etc.

* De vital importância para a definição de políticas a serem traçadas pelos gestores públicos.

Quadro 3 - Divisão da administração pública.

Fonte: Silva (2004, apud SLOMSKI, 2003 (com adaptações)).

¹ Normatização eleitoral – Lei nº 9.504, de 30 de setembro de 1997.

As atividades-meio funcionam como um suporte para que a administração pública realize as atividades-fim.

A contabilidade pode ser identificada diretamente nos serviços auxiliares das atividades-meio. Está também, mesmo que de forma indireta, fortemente relacionada com todas as demais atividades da administração pública. É através da contabilidade que se concentram as fontes e os registros para formar parte dos relatórios que visam a prestação de contas de desempenho e resultados da administração pública frente à sociedade.

A garantia de recursos financeiros e orçamentários pelo Estado para a atividade complementar (fim) de proteção à saúde está vinculada à existência de um fundo especial em cada nível do Poder Executivo, assim denominados:

- a) Federal: Fundo Nacional de Saúde (FNS), sob a responsabilidade e gerência do Ministério da Saúde;
- b) Estadual: Fundo Estadual de Saúde (FES), sob a responsabilidade e gerência das Secretarias de Estado da Saúde. Cada Estado possui o seu Fundo Estadual de Saúde;
- c) Municipal: Fundo Municipal de Saúde (FMS), sob a responsabilidade e gerência das Secretarias Municipais de Saúde. Cada Município possui o seu Fundo Municipal de Saúde.

Slomski (2003) esclarece que o Fundo Municipal de Saúde (FMS) não é um órgão da administração direta, ou seja, não faz parte da estrutura administrativa do Município. Trata-se de um instrumento sujeito a peculiaridades legais, para o cumprimento das atividades e serviços de saúde, fato que não lhe confere personalidade jurídica.

Os fundos especiais existem para fazer frente ao produto de receitas específicas e são, por lei, vinculados à realização de determinados objetivos ou serviços. Além do Fundo de Saúde, existem outros fundos para atendimentos diversos, como por exemplo, o Fundo Municipal de Assistência Social, o Fundo Municipal de Agricultura, dentre outros.

O gestor do FMS é nomeado pelo Prefeito, e é, geralmente, o Secretário Municipal de Saúde. Este é responsável por todas as receitas e despesas do FMS, o que envolve a apresentação da proposta para a elaboração do orçamento do FMS ao Prefeito Municipal, que o encaminha ao Poder Legislativo Municipal para aprovação. Envolve ainda a prestação de contas de seus atos ao Legislativo e outros órgãos interessados.

É visível que o FMS possui natureza contábil, fato que reforça a relevância da contabilidade no seu papel de registro dos dados oriundos das operações normais das unidades de saúde e demais unidades administrativas da SMS. Também é conveniente ressaltar o fato

da exigência legal na qual cada fundo deva ter o responsável pela sua contabilidade específica.

Todos os gastos e receitas registrados pela contabilidade pública estatal devem estar previstos e autorizados no orçamento público. Desta forma, destaca-se a interdependência entre estes dois ‘atores’. Logo, considerou-se essencial discorrer sobre o orçamento público, apresentado na sessão imediatamente seguinte.

2.2 Orçamento Público

De uma maneira bem simples, pode-se aceitar que um orçamento contém a quantificação monetária do planejamento. Assim, ele é apropriado para utilização de acordo com a missão, objetivos e finalidades das pessoas físicas e jurídicas. É essencial para o gerenciamento de entidades de fins lucrativos (segundo setor); entidades não governamentais (terceiro setor) e em especial, aos órgãos e unidades integrantes do setor público estatal (primeiro setor).

Dentre as mais importantes atribuições dos governantes previstas nas Constituições e Leis Orgânicas dos Municípios, está a apresentação anual do projeto de lei do orçamento público para ser apreciado pelo Poder Legislativo.

A publicação Planos e Orçamentos Públicos: conceitos, elementos básicos e resumo dos projetos de leis do plano plurianual/2004-2007 e do orçamento/2004, do Senado Federal (2004, p.4-7) conceitua:

O orçamento público, juridicamente, materializa-se numa lei ordinária, de validade anual, que exprime, em termos financeiros e técnicos, as decisões políticas na alocação dos recursos públicos, estabelecendo as ações e programas prioritários para atender às demandas da sociedade.

Trata, o orçamento público, do controle das finanças públicas onde são previstas todas as receitas e despesas para determinado exercício financeiro. Pode-se dizer que é um instrumento de programação dos gastos públicos, com base nas receitas previstas, visando o equilíbrio entre ambos. Nesse contexto, a instrumentalização do orçamento público está prevista nos artigos 165 a 169 da Constituição Federal² e tem como componentes formais três documentos interdependentes, a saber: a Lei do Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). A interdependência entre estes três

² Há ainda os arts. 145 a 162, que tratam do Sistema Tributário Nacional, e os arts. 163 e 164, que tratam das finanças públicas, e que têm fortes reflexos sobre a elaboração dos orçamentos.

componentes do chamado “modelo orçamentário” torna evidente a preocupação dos constituintes de 88 em vincular o processo de planejamento ao de orçamento.

Para termos uma visão mais ampla do conceito de orçamento, direcionando para o setor privado, Horngren (1985, p. 117) considera que:

[...] um orçamento é uma expressão quantitativa formal de planos da administração. O orçamento geral resume objetivos de todas as subunidades de uma organização [...]. Quantifica metas para vendas, produção, lucro líquido e posição de caixa e para qualquer outro objetivo especificado pela administração.

Ressalta-se que no setor privado o orçamento é um instrumento informal, ou seja, não obrigatório, usado para fins gerenciais. Mesmo assim, obrigatório ou não, considera-se relevante a adoção do orçamento para o controle, avaliação e sobrevivência de qualquer negócio.

Complementando a importância que a prática do orçamento público estatal traz em seu conceito, visando a transparência das receitas e gastos públicos em sua execução, Silva (1987, p. 24) apresenta um conceito voltado diretamente para a área pública, o que denota uma visão social de tal ferramenta:

Orçamento constitui a ferramenta básica na qual a população toma conhecimento dos tributos que tem que pagar para manter a máquina do Estado e seus serviços. Dos gastos a serem realizados não só na máquina estatal, como também na identificação dos investimentos que procuram melhorar a qualidade de vida da população. Esta função básica do orçamento já revela a importância e a razão pela qual os especialistas vêm estudando as várias rubricas o mais transparentemente possível para que o cidadão comum possa acompanhar sua execução, através de seus representantes legais.

Em se tratando da iniciativa privada, a utilização do orçamento junto às empresas de fins lucrativos também deve ser considerada como fator importante para o sucesso do empreendimento. Pode-se tomar como exemplo a pesquisa realizada por Mondl (2005), na qual são mostrados dados e informações sobre a utilização de ferramentas de planejamento e orçamento em pequenas empresas (privadas e de fins lucrativos) dos ramos industriais, comerciais e de serviços de Florianópolis.

A pesquisa foi aplicada junto aos proprietários ou gerentes de 46 pequenas empresas de Florianópolis, escolhidas aleatoriamente em uma lista de 445 pequenas empresas registradas na Junta Comercial do Estado de Santa Catarina (JUCESC), sendo: 32 do ramo comercial, 10 do ramo de serviços e 4 do ramo industrial. Os dados e informações coletados podem ser verificados na tabulação demonstrada no Quadro 4:

SITUAÇÃO DE REFERÊNCIA	PERCENTUAL
Não possuem um administrador profissional	87 %
Não possuem conhecimento teórico em administração	56,5 %
Consideram o conhecimento teórico em administração importante para o sucesso da empresa	87 %
Não possuem conhecimentos sobre planejamento; esta é a principal razão (44%) para não utilizá-lo na prática	52,5 %
Possuem algum conhecimento sobre orçamento	78,3 %
Utilizam o orçamento na prática	73,9 %
Não têm conhecimento sobre orçamento*	12,5 %
Não dão importância ao orçamento*	8,3 %
Gostariam de ter mais informações sobre orçamento e planejamento	78,3 %
Se tivessem mais informações sobre orçamento e planejamento, certamente as colocaria em prática	56,5 %
Formam seus preços através da aplicação de uma margem sobre o custo	47,8 %

*Estas são as duas maiores causas da não utilização do orçamento.

Quadro 4 - Resumo da pesquisa sobre a utilização de ferramentas do orçamento nas pequenas empresas do ramo industrial, comercial e de serviços de Florianópolis.

Fonte: Mondl (2005), com adaptações.

Através da análise dos dados apresentados no Quadro 4, verifica-se que apesar de terem um percentual alto de conhecimento sobre orçamento, a maioria das empresas entrevistadas não adotam a prática do planejamento, principalmente por não possuírem conhecimento sobre o assunto.

Este fenômeno faz parte de uma cultura localizada, onde o conceito de orçamento, tal como conhecemos na academia, não é, ainda, de amplo domínio nas empresas. Isso pode ter causado uma distorção, onde orçamento, que representa a expressão monetária do planejamento, ter aparentemente sido confundido com o próprio planejamento.

Mondl (2005) acrescenta ainda, em sua pesquisa, que todas as empresas que possuem administradores profissionais utilizam o planejamento e orçamento na prática, sendo estes administradores os donos das empresas. Outra realidade observada é a utilização do profissional contábil não somente para cumprir com as obrigações legais, mas também como consultor administrativo.

Traçando um paralelo entre o orçamento público estatal e o orçamento em empresas de fins lucrativos, fica claro que se trata de peça relevante entre ambos e que, por isso, demanda a necessidade de se conhecer e praticar a ferramenta do planejamento. Orçamento e

planejamento se completam e fortalecem qualquer empreendimento, ainda mais quando executados por profissionais gabaritados.

Uma característica importante no orçamento público é a universalidade, o que significa dizer que atinge todas as esferas governamentais dentro de uma periodicidade anual praticada atualmente no Brasil. A universalidade para Amado (1994) está no fato de que o orçamento público envolve a sociedade como um todo e os poderes do Estado. De acordo com Amado (1994) todos somos afetados e beneficiados pelo processo orçamentário, por isso, temos que contribuir para o financiamento público estatal.

Trata-se de um processo amplo e com normas a serem definidas, tais como: atores (poderes e sociedade), competências, procedimentos, forma de prestação de contas e penalidades ou recompensas. Amado (1994) não considera definidos os moldes de participação da sociedade no processo orçamentário e reforça que o controle dos atos públicos necessita da adesão e participação popular. Quanto maior for o esclarecimento e participação do povo, maior será seu poder junto aos seus representantes na prática do bem-estar social.

Enfim, Silva (1995) e Amado (1994) são claros quanto à importância da participação popular no processo orçamentário, quer nas etapas de execução, quer na fase de planejamento. É a população que, através do pagamento dos tributos, taxas, contribuições, etc.. Isso torna possível o desenvolver da peça orçamentária em suas várias fases.

Não é por menos que Silva (1995) defende o postulado da transparência fortalecida pela participação ativa de todos os interessados no processo (Estado e população), através de seus representantes. Fortalecidos estes fatores, o orçamento público estará mais próximo de cumprir totalmente com sua finalidade, que é o equilíbrio e controle mantido através do acompanhamento de sua execução, perceptível nas distorções geralmente deflagradas entre o que foi orçado (planejado) com o que foi executado.

Na maioria das vezes os gastos se sobressaem sobre a receita, gerando déficit. Muitos desses valores são relevantes e sem fundamentação legalmente justificável.

A essência do orçamento público está no controle dos gastos públicos, controle este que tende a corrigir falhas, retomar rumos perdidos, conhecer melhor os fatores internos das previsões orçamentárias, proceder ajustes dos orçados às metas imprevisíveis, que provoque o desvio do planejado, por não serem evitadas.

Atualmente o controle do orçamento público é consolidado através de relatórios, geralmente padronizados e organizados pelo responsável pelo orçamento.

Está claro que o orçamento nada mais é do que a elaboração de um plano de ação, visando o conhecimento da realidade, das condições e das dificuldades de cada área, para identificação das metas e prioridades a serem cumpridas a curto e longo prazo.

Planejar é uma forma de organização para a ação. Por isso, Marin (2003) esclarece que quando se estabelecem todas as operações que fazem parte de um plano de ação, faz-se uma opção de organização global, uma distribuição de funções, responsabilidades, coordenação e uma ordem de alocação de recursos. Com isso, é possível identificar os objetivos almejados em longo prazo; avaliar os problemas e as necessidades mais relevantes; garantir a otimização dos recursos disponíveis; buscar e orientar investimentos de recursos adicionais; construir uma base de dados na qual seja possível avaliar a efetividade do sistema.

Vale lembrar que o orçamento é a expressão física e monetária do planejamento e se constitui numa boa ferramenta de trabalho que torna possível avaliar, corrigir, adequar, enfim, avançar no alcance dos objetivos pretendidos.

Atualmente o orçamento público no Brasil costuma ser desdobrado em programas. O acompanhamento e supervisão dos custos de realização, quando adotado, é o custo médio. Há, desde a publicação dos anais do Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado em Fortaleza/Ceará, no ano de 1996, a inclusão da discussão sobre custos unitários na contabilidade pública estatal nesses eventos, o que desencadeou esforços na evolução de metodologias disponíveis para aprofundar o processo e qualificar a maneira de monitorar custos unitários.

Existe, inclusive, uma experiência que vem sendo praticada pela Aeronáutica e executada junto ao Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), com as condições próprias de servir de referência e modelo para as entidades públicas estatais da administração direta.

Quanto custou este ou aquele programa? Os insumos tiveram um preço normal ou houve super-faturamento? São questões que somente um sério e adequado sistema de custos, inclusive o que dê condições de calcular os custos unitários, é capaz de responder por inteiro.

Na monografia recentemente defendida e aprovada junto ao Departamento de Ciências Contábeis da UFSC pela acadêmica Mariângela Lobato Correia, pode-se obter noções acerca do processo desenvolvido na Base Aérea de Florianópolis, dentro do sistema SIAFI.

2.3 Contabilidade

Acredita-se que a contabilidade surgiu com a necessidade humana de quantificar riquezas. Desde então, a contabilidade evoluiu consideravelmente para acompanhar o crescimento dos povos e de suas riquezas, por ter como sua principal missão, a mensuração patrimonial, quer de entes públicos ou privados. Nesse sentido, Sá (1995, apud MELIS, 1950) apresenta a história da contabilidade dividida em quatro períodos diferentes:

- 1º) História Antiga ou da Contabilidade Empírica, que vai de 8.000 AC a 1202 DC;
- 2º) História Média ou da Sistematização da Contabilidade, de 1202 a 1494;
- 3º) História Moderna ou da Literatura da Contabilidade, de 1494 a 1840;
- 4º) História Contemporânea ou Científica da Contabilidade, de 1840 até dos dias de hoje.

Dá-se destaque ao quarto período, onde a industrialização e as inovações introduzidas no processo produtivo trouxeram a figura de um novo usuário – o administrador - e para satisfazer as necessidades deste surge a contabilidade de custos. A pulverização dos capitais das empresas, a necessidade de captar e justificar a utilização de capitais de terceiros junto às instituições financeiras, aos fornecedores e aos credores em geral dão origem a novos usuários das informações contábeis.

Paralelamente, a contabilidade pública, em primeiro plano, para atender aos interesses dos governantes, também teve que aprimorar seus conceitos e metodologias. No caso do Brasil, com o crescimento da sociedade e dos problemas sociais de responsabilidade do Estado, as cobranças com os gastos “do que é do povo” sofreram grandes críticas e passaram a ser alvo de questionamentos, fato que demandou e tem demandado a criação de instrumentos de controle cada vez mais acurados das finanças públicas.

Não se pode deixar de registrar, também, que a contabilidade pública avançou consideravelmente à medida que surgiram as formas democráticas de organização política em contraposição aos regimes ditatoriais.

Embora condicionada a execução de práticas contábeis padronizadas (geralmente aceitas no meio contábil) e ao atendimento de exigências legais e fiscais, é perceptível que a contabilidade evoluiu o bastante para identificar, mensurar, registrar e tornar público os eventos de relevância envolvidos no desenvolvimento das atividades das empresas e órgãos estatais.

Fornece, com isso, fundamentos para a escolha entre as alternativas possíveis em relação à alocação de recursos escassos e, em seguida, oferece elementos para avaliação dos

recursos consumidos comparativamente aos rendimentos obtidos. Mantém sigilo para resguardar interesses do sistema de mercado ou interesse dos mandatários.

Para Martins e Ribeiro (1995) a contabilidade apresentou aprimoramento no decorrer dos séculos através da incorporação de práticas, seguidas de princípios, postulados e ajustes, para acompanhar e dar retorno às novas tecnologias da sociedade em sua evolução. Um exemplo de evolução são os inovados softwares de gerenciamento nas diversas áreas de atuação da contabilidade, na qual citamos os cada vez mais sofisticados sistemas de controles de estoques em supermercados.

Percebe-se que os estudos no setor contábil não são suficientes para acompanhar a evolução tecnológica do mundo moderno. Estes, carecem do que Grau (1991, p. 172) costuma chamar de capacidade normativa de conjuntura, assim definida:

Nesse clima, a instabilidade de determinadas situações e estados econômicos, sujeitos a permanentes flutuações – flutuações que definem seu caráter conjuntural -, impõem que sejam extremamente flexíveis e dinâmicos os instrumentos normativos de que deve lançar mão o Estado para dar correção a desvios ocorridos no desenrolar do processo econômico e no curso das políticas públicas que esteja a implementar. Aí, precisamente, o emergir da *capacidade normativa de conjuntura*, via da qual se pretende conferir resposta à exigência de produção imediata de textos normativos, que as flutuações da conjuntura estão, a todo tempo, a impor. A potestade normativa através da qual essas normas são geradas, dentro dos padrões de dinamismo e flexibilidade adequados à realidade, é que denomino de *capacidade normativa de conjuntura*.

Na contabilidade se concentra a movimentação patrimonial e financeira da empresa. Pela ausência de poder e influência da ineficiente capacidade normativa de conjuntura o que se vê é uma presença exagerada de obrigações acessórias sendo conectadas com a contabilização de operações. O acompanhamento histórico das informações através de análises quantitativas é uma ferramenta de decisão muito importante que se oferece aos administradores. Segundo Horngren (1986, p. 04), “um sistema contábil é um meio formal de se reunirem dados para ajudar e coordenar decisões coletivas à luz das metas ou objetivos gerais de uma organização”.

Martin (1980, apud BEUREN, 2000, p. 30), ao tratar da informação contábil, explica que:

A informação contábil deve, pois, necessariamente, ser significativa para os problemas decisoriais do usuário (relevância) e não custar mais para ser produzida do que o valor esperado de sua utilização (economicidade). Por outro lado, como uma atividade decisória específica determina as necessidades, a relevância está em direta inter-relação (adaptação) com o contexto decisório dessa decisão e com as atitudes e preferências de quem assumirá a decisão.

Reconhecidamente a contabilidade é um sistema de informação riquíssimo para a administração de qualquer negócio e por isso, teve que se desdobrar em várias áreas para atender a diversidade e particularidade requerida pelos gestores, dentre as quais destacamos: contabilidade financeira, contabilidade gerencial e contabilidade de custos.

Entende-se que a triologia acima está ligada com entidades do setor não governamental, com entidades de fins lucrativos e com entidades do setor público estatal.

2.3.1 Contabilidade Pública

Primeiramente, para tratar de contabilidade pública, é preciso entender que por trás dela existe uma teoria que procura explicá-la. Essa teoria se presume ser fundamental para a prática contábil e é conhecida no meio por princípios contábeis geralmente aceitos, que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) denomina de princípios fundamentais de contabilidade, assim apresentados por Slomski (2003, p. 27):

- a) os postulados ambientais da contabilidade:
 - da entidade contábil que separa o dinheiro do dirigente (dono) do dinheiro da entidade e,
 - da continuidade, que pressupõe a entidade em marcha ao contabilizar o patrimônio, levando em conta sua perpetuidade.
- b) os princípios da contabilidade:
 - do custo original como base de valor, todos os registros contábeis terão custo original como base de valor, podendo, sempre que necessário, promover a reavaliação de seus bens, ajustando-os aos preços de mercado;
 - da realização da receita e da confrontação das despesas [...] quando da apuração do resultado econômico da entidade pública e,
 - do denominador comum monetário, condição primária para que haja a possibilidade de mensuração em bases uniformes.
- c) as convenções contábeis:
 - da objetividade: todos os registros contábeis serão precedidos de documentos legais;
 - da materialidade: a contabilidade observará a relevância do objeto em análise;
 - do conservadorismo: a contabilidade optará por resultados econômicos menores sempre que houver dúvida com relação ao preço de mercado a ser utilizado e,
 - da consistência: a contabilidade evidenciará em notas explicativas possíveis mudanças de critérios de mensurações de resultados econômicos ou de avaliações de ativos.

O postulado da entidade traz ao gestor da saúde a premissa fundamental de que o dinheiro, bens e direitos sob sua responsabilidade não são de sua propriedade. Devem ser utilizados ou convertidos a fim de cumprirem com os princípios e compromissos que lhe cabem, de acordo com o que foi pactuado junto ao Ministério da Saúde e Secretaria de Estado da Saúde através do Sistema Único de Saúde (SUS).

Já o postulado da continuidade vem lembrar ao gestor que o patrimônio e a missão do setor saúde não se interrompem, independentemente do gestor. Em se tratando do setor saúde pública, essa continuidade tem se tornado cada vez mais necessária.

Os princípios do custo original como base de valor, assim como o da realização da receita e da confrontação das despesas, se complementam quando se pretende desenvolver uma contabilidade gerencial. Com isso, o gestor público da área da saúde poderá dispor de instrumentos de controle e de gerenciamento para a tomada de decisão.

Quanto às convenções, todas devem ser seguidas e dá-se destaque a convenção da consistência, principalmente no uso de notas explicativas, em qualquer que seja a situação. Trata-se de um instrumento da contabilidade que na área pública muito favorece ao princípio da transparência.

Norteadas pelos princípios contábeis geralmente aceitos, acima apresentados, conceitualmente a contabilidade pública, de acordo com Petri (1981, apud SLOMSKI, 2003, p. 28), “é um dos ramos da contabilidade geral, aplicada às entidades de direito público interno”.

Ao adotar um enfoque mais amplo, Silva (2004), avança nos conceitos geralmente aceitos de contabilidade pública, limitada a resumir, através de relatórios, as contas e lançamentos, com o objetivo final de servir de base à prestação de contas que todo governante, por força de lei, se vê obrigado a apresentar, especialmente, aos usuários das informações contábeis no setor público.

Para Silva (2004, p. 198), a contabilidade pública, melhor, a contabilidade governamental – assim chamada pelo autor por considerar que a primeira se restringe a atividade desenvolvida enquanto que a segunda é mais abrangente,

[...] opera como um sistema integrador dos registros orçamentários, econômicos, financeiros e patrimoniais, com o objetivo de evidenciar todas as movimentações do patrimônio público e identificar os responsáveis por tais movimentações com vistas à prestação de contas que todo agente público deve apresentar, pelo menos, ao final de cada exercício. Para isso, se aplicam os princípios de contabilidade geralmente aceitos e as normas específicas para as organizações públicas.

Essa visão “maior” da contabilidade pública, chamada por Silva (2004) de contabilidade governamental, veio contribuir para o rompimento do que os profissionais contábeis há muito vêm lutando, que é a visão de que a contabilidade (quer seja esta pública ou não) é apenas ‘débito e crédito’. Fortalece o profissional contabilista no exercício de suas funções e demonstra sua relevância.

A Figura 1 traz um pequeno resumo para que se entenda melhor o que Silva (2004) quer mostrar quando amplia seu conceito de contabilidade pública para contabilidade governamental.

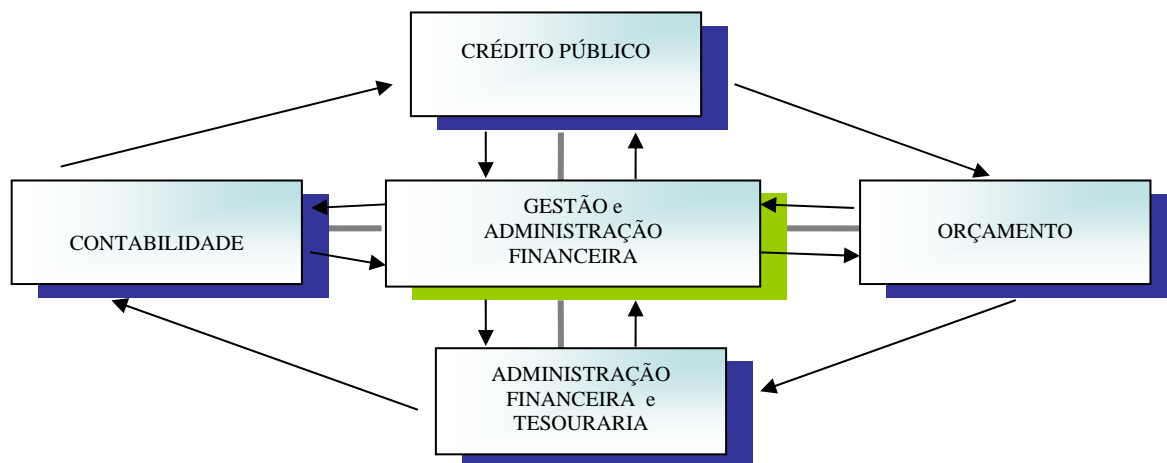


Figura 1 - *Integração das áreas de gestão e administração financeira.*
 Fonte: Martins (2004, p. 199), com adaptações.

É evidenciado na Figura 1 a relação e a interdependência entre as áreas contábil, orçamentária, financeira, de gestão e administração. Inicialmente, os recursos advêm do crédito público. Mas este não existe e sobrevive por si só. É preciso que haja uma boa gestão e administração financeira, integrada às demais áreas, que reforcem a credibilidade pública, fomentando investimentos, prestando serviços de qualidade, com eficiência, agilidade, de acordo com as necessidades da coletividade e que atendam aos direitos da população em ter acesso à transparência nas ações governamentais.

Não se pode deixar de registrar que no Brasil, para que se compreenda a contabilidade governamental, é obrigatório, dentre outros quesitos, que se conheça, interprete e aplique a Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, cuja preocupação maior gira em torno do controle orçamentário, por meio do controle exato do que foi estabelecido (preconizado) na Lei Orçamentária Anual (LOA). Na LOA é que se define quais receitas (fontes de recursos) e qual o montante que será arrecadado, como também, de que forma esses montantes serão consumidos.

É no artigo 85 da Lei nº 4.320/64 que está regulamentada a contabilidade pública, a saber:

Os serviços de contabilidade pública são organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição

patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

A lei é satisfatória em sua definição acerca da organização da contabilidade pública. Resta saber se na prática ela é seguida na íntegra.

Nossa preocupação maior está voltada para a determinação dos custos dos serviços no setor público, que, ao que se sabe, é assunto relevante e que ao mesmo tempo, tem sido pouco explorado.

Acerca da contabilidade pública, a Lei nº 4.320/64, resumidamente e de acordo com Slomski (2003, p. 29-30) preconiza:

A escrituração contábil das operações financeiras e patrimoniais será efetuada pelo método das partidas dobradas;
As entidades públicas brasileiras produzirão um sistema de contabilidade altamente sofisticado, definindo claramente em sua estrutura o sistema orçamentário, que demonstra as origens de recursos e suas aplicações; o sistema financeiro, que evidencia o fluxo de caixa da entidade, considerando ainda itens que são quase caixa; o sistema patrimonial, que apresenta a composição de direitos e obrigações da entidade pública.

Sabe-se que as entidades públicas avançaram em seus sistemas de contabilidade, porém acredita-se que estes sistemas não são suficientemente sofisticados, afim de que se possa extrair relatórios que auxiliem na gestão de tais entidades. Entende-se que este sistema deveria ser único, padronizado. Melhor dizendo, que os governantes optassem por adotar um sistema que fosse utilizado pelas três esferas de governo: federal, estadual e municipal. Pode-se citar, a exemplo, o SIAFI, adotado pela esfera federal, como o possível sistema a ser adotado a nível de padronização.

Outra questão a ser levantada é de que na prática, o sistema de escrituração patrimonial atualmente praticado não é completo, pois ignora em seus registros bens do tipo praças, árvores, estradas, entre outros que são de domínio público. Bens estes que geram despesas e custos aos cofres públicos.

A Lei nº 4.320/64 dispõe que o exercício financeiro coincidirá com o ano civil e que pertencem ao exercício financeiro, as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas.

Para complementar e fortalecer os pressupostos estabelecidos na Lei nº 4.320/64, a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, diz textualmente, em seu artigo 50, parágrafo 2º que “a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa”. Isso quer dizer que no Brasil, adota-se um regime misto de escrituração

contábil, ou seja, adota-se o regime de caixa para o registro da receita orçamentária e o regime da competência para o registro da despesa orçamentária. Com as Portarias nº. 303/05 e 340/06 da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), ficou estabelecida a necessidade de se aceitar nos registros contábeis o regime de competência para a receita pública estatal brasileira. Entretanto, o reconhecimento do ingresso da receita continua sendo pelo regime de caixa.

Regras e dificuldades a parte, é preciso que a contabilidade governamental rompa com o paradigma de aderir o fato contábil a conformidade legal para conquistar sua importância exigida pela sociedade. Importância esta que deve se pautar em evidenciar o registro dos fatos, de acordo com sua ocorrência econômica ou de custos sobre o patrimônio público.

Fator decorrente é a adoção do controle (como função de Estado e não de Governo) como atividade permanente dos órgãos públicos. Há ainda um outro fator complementar, que é a implantação definitiva de um sistema de informações gerenciais que atenda às necessidades dos administradores, bem como aos demais interessados (internos e externos) nas finanças públicas, através do uso de uma linguagem simples e esclarecedora.

No que diz respeito ao assunto, Silva (2004, p. 15) enriquece e conclui tal discussão:

[...] não pode ficar adstrita ao objetivo de prestação de contas, pois deve estudar formas que permitam o controle da gestão do governo e, ainda, pesquisar alternativas que auxiliem o processo decisório, buscando sempre a transparência dos demonstrativos contábeis e financeiros, para que todos os cidadãos possam compreender a ação dos governantes, aguçando a análise crítica e permitindo-lhes discernir quanto à forma de sua atuação, mormente no que diz respeito à subtração de parte do patrimônio do povo por meio dos tributos.

Pode-se considerar que esta lacuna que separa o governo do povo tem sido reduzida com o auxílio da Tecnologia da Informação e da Comunicação (TIC), com a adoção do governo eletrônico ou *E-governo* como uma ferramenta de gestão e visa principalmente, entre outros objetivos, dar maior transparência aos atos da administração pública, como também, dar agilidade aos serviços públicos. Serviços estes que são constantemente criticados devido aos entraves burocráticos e morosidade.

O *E-governo* é uma tendência mundial e tem alcançado êxito em alguns países. No Brasil se configura como um grande desafio, dadas as desigualdades sociais que restringem o acesso aos recursos tecnológicos, às práticas de corrupção, ao sistema educacional deficitário, entre outros.

Sauver (2005) conceitua o governo eletrônico como um processo que requer planejamento, alocação sustentada de recursos e vontade política. Sauver (2005) também

apresenta as fases do governo eletrônico originárias de um consenso das Nações Unidas, que se resumem em:

Fase I – consiste na inserção de páginas de órgãos estatais na internet, visando a divulgação das ações e serviços prestados pelo governo, ampliando o acesso dos cidadãos às informações governamentais.

Fase II – essencialmente consiste em permitir aos cidadãos e empresas um rápido acesso a informações governamentais sem a necessidade de deslocamentos às agências, com permanência em longas filas ou pagando suborno.

Fase III - envolve a interação governo-cidadão, compreendendo uma comunicação de mão-dupla.

Fase IV – se dá através da criação de sítios da web, permitindo aos usuários realizar transações *online*.

Fase V – é o uso, por parte do governo, de um variado conjunto de tecnologias para melhorar não somente seus próprios procedimentos de trabalho, mas também a prestação de serviços à comunidade.

Enfim, não somente na área contábil, mas em todo setor estatal, considerando as particularidades do Brasil, de seus Estados e Municípios, espera-se que o uso da TIC e o incentivo ao governo eletrônico sobrevivam e tragam a um número cada vez maior de brasileiros, a eficácia e efetividade das ações governamentais.

2.3.2 Contabilidade Financeira

A contabilidade financeira está intimamente ligada às rotinas contábeis das empresas de exigibilidades legais e por vezes não consegue atender às necessidades que os administradores têm por informações gerenciais. Horngren (1986, p. 23) acredita que “a contabilidade não pode apenas atender às necessidades legais, servindo basicamente às financeiras, pois assim sua utilidade para a administração praticamente desapareceria”.

A contabilidade deve ser vista como um instrumento essencial para a gestão das organizações e não somente como um meio para atender às exigências legais. Segundo Padoveze (1996), um dos papéis do contador é aproveitar os dados e informações fornecidos pela contabilidade financeira para gerar conhecimento ao administrador. Isso demonstra que a contabilidade financeira pode e deve se transformar em gerencial.

Inclusive, a emissão pela Financial Accounting Standards Board (FASB), no Statement of Financial Accounting Concepts, nº 2, apresentado aqui numa espécie de pirâmide (Figura 2), apresenta as características hierarquizadas da informação contábil.

A utilização da Figura 2 não deve ser apenas uma preocupação da contabilidade financeira, mas da contabilidade no todo, de acordo com as necessidades de cada setor.

Nesse sentido, acredita-se que a contabilidade gerencial também deve fazer uso de tal instrumento para que possa, através da compilação dos dados e informações, responder as expectativas dos gestores.

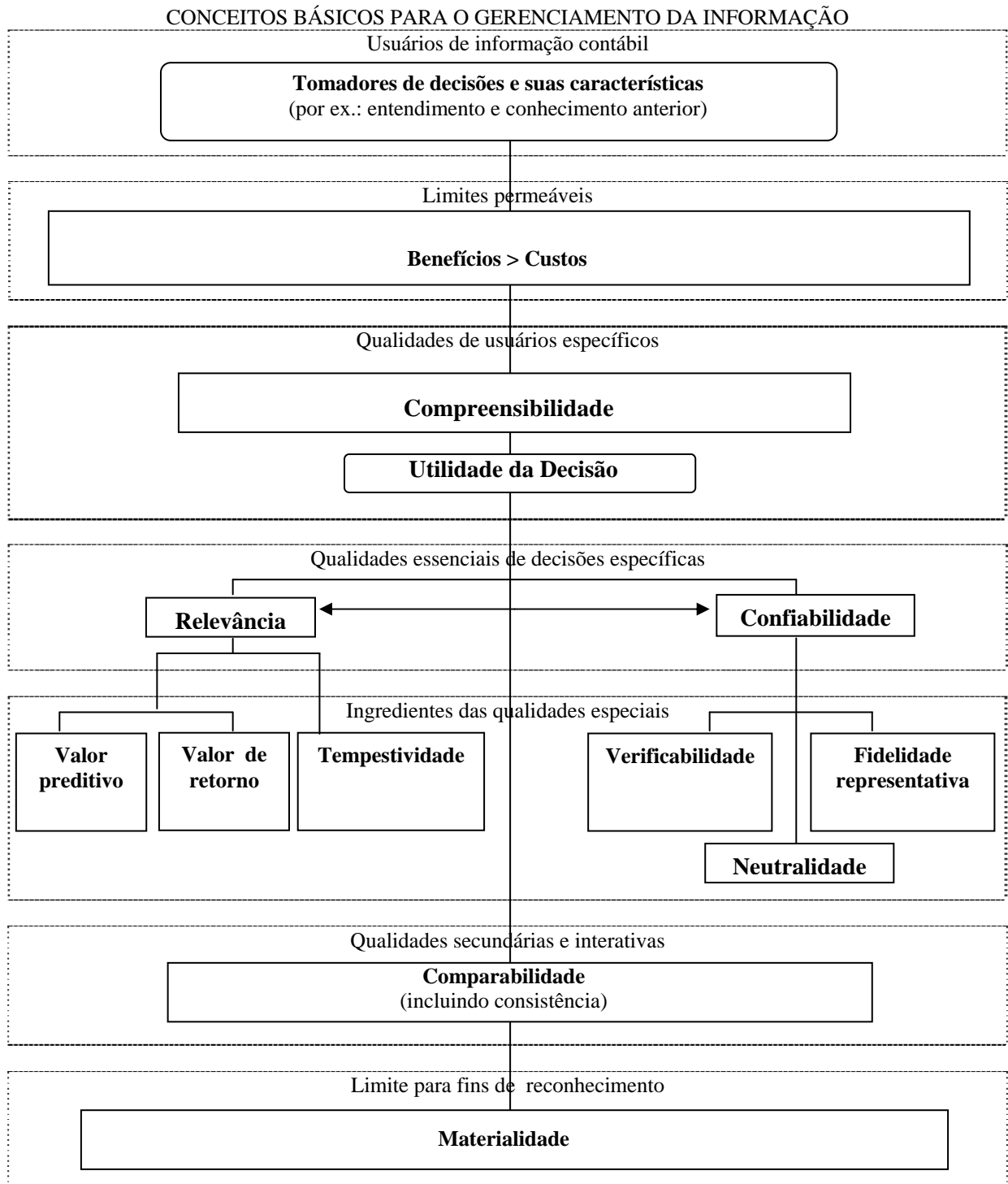


Figura 2 - Características qualitativas da informação contábil.
Fonte - Adaptado de Beurer (2000, apud Fasb, 1980, p. 9.069).

Em geral, os usuários da informação contábil, são os gestores de entidades de qualquer segmento: público, privado ou do terceiro setor. Tais informações podem ser aliadas a algum modelo de gestão, como o apresentado por Slomski (2003), que tem como premissas básicas a missão, as crenças e os valores dos gestores ou dos proprietários. Ou seja, se trata de um modelo que leva em consideração a missão, as características do negócio (aspectos ambientais) e é fortemente influenciado pelas crenças e valores dos gestores.

O autor acrescenta que a efetivação do modelo de gestão requer informações gerenciais. Logo, e de acordo com Slomski (2003, p. 399) “a entidade necessitará desenvolver um sistema de informações gerenciais, que contenham em sua concepção e implementação os três quesitos fundamentais”. Estes quesitos são o modelo de decisão, o modelo de informação e o modelo de mensuração.

Espera-se que o modelo de informação seja capaz de criar um ambiente gerencial na qual a informação se apresente como um “elemento indutor e facilitador das ações dos gestores para a otimização do resultado”, como afirma Catelli & Guerreiro (1999, apud SLOMSKI, 2003, p. 401).

É sabido que contabilidade pública tem se utilizado das ferramentas da Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC) para melhorar seu conceito junto à sociedade, tornando públicos os relatórios contábeis exigidos pelas Lei nº 4.320/64 e Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, além de disponibilizar documentos que facilitam a compreensão dos termos e conceitos que norteiam a atividade contábil.

Enquanto a contabilidade financeira está voltada às exigências fiscais, a contabilidade gerencial está voltada à gestão da entidade. Ambas têm seu valor, podem e devem se aperfeiçoar constantemente. A mudança e evolução da contabilidade não devem se prender a interesses isolados ou as interpretações dos órgãos reguladores oficiais. É preciso incentivar a pesquisa científica, em especial no meio acadêmico.

2.3.3 Contabilidade gerencial

Para que se administre qualquer instituição é necessário se antecipar aos acontecimentos. Cada vez mais, lidar com informação está sendo um exercício de pró-ação e não mais de reação. Com isso, pode o gestor prever situações indesejáveis, evitar que erros aconteçam e conseqüentemente, tomar novas decisões para o acerto destas situações. No que se refere ao exercício de pró-ação, a informação é favorável para que se possa planejar, direcionar ações e decisões, possibilitando a prosperidade ou sustentabilidade da entidade.

As informações e dados necessários para o nível estratégico de grandes instituições são diferentes das que são apresentadas e utilizadas pelos níveis operacionais. A necessidade de detalhes administrativos é menor, aumentando a exigência de dados consolidados para que possam ser utilizados como suporte à tomada de decisão.

Existe uma tendência mundial de otimizar a administração destas instituições, fazendo-se necessária a adoção permanente de novos processos informatizados de trabalho

que possibilitem a flexibilidade na obtenção das informações, direcionem a atenção dos administradores para as exceções e focalizem rapidamente a atenção deles nas áreas críticas ou naquelas em que os indicadores de desempenho não atinjam os objetivos previamente estabelecidos.

Cada vez mais os sistemas de informações gerenciais têm se apresentado como ferramentas indispensáveis de auxílio à gestão. Nesse contexto, a contabilidade gerencial tem papel importante e é remetida a adoção da tecnologia para que cumpra com seu objetivo, que para Corbett Neto (1997, p. 53) “é o de fazer a conexão entre as ações locais dos gerentes e a lucratividade da empresa, para que eles possam saber quais ações suas levam a empresa em direção à sua meta”.

Fica claro que a eficácia de um sistema de contabilidade gerencial, mesmo que bem estruturada, precisa considerar a necessidade de aliar-se à contabilidade financeira e à contabilidade de custos. Ainda falando em eficácia na função gerencial da contabilidade, Coelho (1999, p. 26) diz que:

A contabilidade gerencial será eficaz se contiver um sistema de informações contábeis integrado ao sistema de gestão empresarial, que é aquele que reúne e consolida todas as informações relevantes e necessárias para gerir a organização, e se considerar o controle como uma forma de se estudar novas possibilidades ou analisar novos caminhos que possibilitem redução de custos, agilidade de operação, maximização de lucros e manutenção da qualidade do produto ou serviço prestado pela empresa.

Entende-se por redução de custos a busca de determinadas ações que minimizem os gastos relacionados diretamente a produção de bens ou serviços para a obtenção de competitividade. A agilidade de operação pode ser interpretada como a capacidade de se produzir mais, em menor tempo, sem perder a primazia da qualidade.

Já a maximização de lucros nada mais é do que aumentar o lucro, o que se pode chamar de lucro ótimo. Pode-se dizer que o lucro ótimo é decorrente de um nível de produção onde a diferença entre os custos de produção e a receita obtida com a venda dessa produção é a maior possível.

Enfim, a manutenção da qualidade do produto ou serviço prestado pela empresa, sem deixar de considerar os conceitos anteriormente citados, nada mais é do que buscar e manter o atendimento perfeito, de forma confiável, acessível, segura e no tempo certo frente às necessidades do cliente.

Reforçando a relevância da contabilidade gerencial e sua ligação direta com a contabilidade de custos, Corbett Neto (1997, p. 55) cita:

Contabilidade gerencial é uma ferramenta de análise e avaliação dos investimentos e consolidação das demonstrações financeiras que tem por base dois pilares (contabilidade financeira e contabilidade de custos), responsável pelo controle do processo, assegurando que os recursos utilizados na produção de bens ou serviços sejam aplicados de forma satisfatória. Enfoca planejamento, controle e tomada de decisão.

Em suma, fatores como comunicação, sistemas de informação confiáveis, planejamento e outros não poderão deixar de ser considerados para que se tenha e mantenha uma contabilidade gerencial que cumpra com seus objetivos e conseqüentemente, contribua para o atendimento das metas das organizações.

Quando se fala em planejamento, este, aplicado à gestão pública, se torna mais forte e evidente na figura do orçamento, fato que nos remete ao enfoque de se adotar, dentro desse sistema, uma contabilidade preditiva.

2.3.4 Contabilidade de custos

Para administrar eficazmente, um órgão ou empresa necessita, além de conhecer bem os fatores externos que têm influência em suas atividades, de um sistema de geração de informações internas que assegurem a sustentabilidade do negócio, através da geração de recursos financeiros ou não.

Uma das alternativas em destaque para o empreendedor, é a adoção e a escolha de um sistema de custos. Tal sistema deve ter a premissa do controle, do fornecimento de informações para fins de decisões cotidianas, para avaliar estoques e auxiliar a contabilidade financeira quando da apuração dos estoques e resultados.

Neste sentido, Kaplan (2000) menciona que para tomar decisões estratégicas (com a finalidade de criar vantagem competitiva) e conseguir aprimoramentos operacionais (melhorias ou correções dos objetivos, planos, políticas e padrões estabelecidos), os gerentes desejam informações precisas e adequadas sobre custos.

A contabilidade de custos é considerada por muitos autores como uma parcela da contabilidade gerencial e conseqüentemente, precisa se aliar à contabilidade financeira. Em sua interpretação, Franco (1961, apud LEONE, 1987, p. 13) considera que a contabilidade de custos “engloba técnicas da contabilidade geral e outras técnicas extra-contábeis para o registro, organização, análise e interpretação dos dados relacionados à produção ou à prestação de serviços”.

Apesar das críticas acerca da adoção da contabilidade de custos para o serviço público, pois este tem que ser prestado e, também, pelos gastos considerados exorbitantes para sua implantação, há que se considerar que este tipo de controle é necessário devido a dimensão dos problemas coletivos demandados aos entes públicos.

Dá-se atenção especial ao setor saúde frente aos poucos recursos de que dispõe a máquina pública, o que, por si só, justificam um controle mais acurado acerca dos gastos e quem sabe, com isso, possa-se reduzir os custos e alavancar novos investimentos.

A problemática maior está em decidir, em escolher prioridades, fazem com que estas decisões sejam passíveis de críticas, também por envolverem questões e interesses políticos, sociais, econômicos etc. que pela carência de sistemas de geração e consolidação de dados e informações que justifiquem ou direcionem tais escolhas,

Com todas as dificuldades, a questão custos na área pública tem apresentado mudanças, embora poucas e insuficientes.

O orçamento-programa direciona para a implantação de um sistema de custos que visa diminuir a distância entre o que foi orçado com o que foi efetivamente gasto.

É notável que o profissionalismo de órgãos públicos empenhados em planejar e controlar suas metas e ações em conjunto com todos os técnicos executores ou responsáveis pelos processos, ainda é uma realidade distante.

Aos administradores públicos cuja intenção é a transparência de suas ações frente à democracia do voto popular (que o elegeu), a contabilidade no todo, em especial a contabilidade de custos, se destaca como forte aliada.

Há aqueles que ainda pensam que a contabilidade de custos serve apenas para auxiliar na formação do preço de venda dos produtos e serviços. Por isso, não a consideram aplicável na área pública. Usam da justificativa de que os serviços prestados pelos órgãos públicos são gratuitos.

Para elucidar a questão, Leone (1987, p. 22), é convincente quando afirma que “mesmo para o serviço prestado gratuitamente, as técnicas de custos poderiam ser empregadas no objetivo de prestar maior eficiência às operações por meio do controle das despesas”.

Em suma, a contabilidade de custos tem sua utilidade reconhecida uma vez que torna possível conhecer as deficiências dos serviços; escolher alternativas para o emprego de meios mais baratos para atingir o mesmo fim e, aferir e comparar gastos com padrões pré-determinados.

Martins (2003, p. 25) conceitua custo como:

[...] um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço.

O autor deixa claro que gasto é também custo e vice-versa. O que os diferencia é a situação em que se encontram, ou seja, o momento ou não de sua utilização junto aos fatores de produção.

Ao continuar sua explanação acerca do assunto, Martins (2003, p. 42) afirma:

São custos de produção os gastos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços destinados à venda, e somente eles. Não se incluem nesse grupo as despesas financeiras, as de administração e as de vendas; e é bastante difícil em algumas situações a perfeita distinção entre elas. Não são incluídos também os fatores de produção eventualmente utilizados para outras finalidades que não a de fabricação de bens (serviços) destinados à venda.

Nestes termos, Martins (2003) esclarece que custos são aqueles gastos empregados diretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços destinados à venda de forma direta, ou seja, do produto ou atividade que gere a principal receita de uma empresa.

Já no que diz respeito à dificuldade de em algumas situações se distinguir custos de despesas, no setor público, isso se torna um pouco mais complexo, pois o termo despesa é legalmente designado como todos os desembolsos do setor público, não havendo distinção entre gastos e custos, despesas ou investimentos.

Dentre os métodos de custeio tem-se: custeio por absorção ou custeio variável, método das unidades de esforço de produção (UEPs) e custeio baseado em atividades (ABC), apresentados no Quadro 5.

Sistema ou Método de Custeio	Definição
Custeio por absorção Custeio Variável Martins (1987, p. 199)	Consiste na apropriação de todos os custos (sejam eles fixos ou variáveis) à produção do período, sendo que os gastos não fabris são excluídos. Neste método só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados despesas do período, indo diretamente para o resultado; para os estoques só vão, como consequência, os custos variáveis.
Método das unidades de esforço de produção – UEPs Neto (1995, p. 21)	Define uma unidade de medida comum para o conjunto de atividades desenvolvidas pela estrutura produtiva da empresa. Esse método simplifica a medição da produção, pois produtos diferentes são contabilizados por um parâmetro, permitindo que se tenha um valor global e sintético da atividade da fábrica. Tal parâmetro é simultaneamente físico e monetário.
Custeio baseado em atividades – ABC Kaplan e Cooper (1998, p. 16)	Uma abordagem que analisa o comportamento dos custos por atividades, estabelecendo relações entre as atividades e o consumo de recursos, independentemente de fronteiras departamentais, permitindo a identificação dos fatores que levam a instituição ou empresa a incorrer em custos em seus processos de oferta de produtos e serviços e de atendimento e clientes.

Quadro 5 - Definição dos sistemas e métodos de custeio considerados na pesquisa.

Fonte: Pereira & Beuren (2004), com adaptações.

2.3.4.1 Terminologias e conceitos de custos

A seguir, serão abordados os principais conceitos e terminologias sobre custos.

2.3.4.1.1 Terminologias de custos

É preciso que se esclareça que na contabilidade de custos existem inúmeras terminologias. Dada esta dimensão, destacam-se as consideradas mais importantes pelos estudiosos, para que entenda o significado destas palavras.

Gastos, de acordo com Leone (1987), são compromissos financeiros assumidos por uma empresa na aquisição de bens ou serviços, o que sempre resultará em uma variação patrimonial seja apenas qualitativa no início e certamente quantitativa em seguida, podendo o gasto ser definido como gasto de investimento, quando o bem ou o serviço for utilizado em vários processos produtivos, e como gastos de consumo, quando o bem ou serviço forem consumidos no momento mesmo da produção ou do serviço que a empresa realizar.

Custos, para Martins (2003), são os gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços. Martins (2003) ainda esclarece que custo também é um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens ou serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço.

Despesas são os gastos necessários para entregar um produto ou serviço na unidade de saúde. Já Martins (2003), diz que despesa é o bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.

Perdas existem em casos excepcionais, fora da regularidade da unidade de saúde. De acordo com Martins (2003), se dá quando bens ou serviços são consumidos de forma involuntária e anormal. Não se trata de um sacrifício despedido para se obter receita.

Desembolso, segundo Martins (2003), se trata de um pagamento decorrente da aquisição de um bem ou serviço. Pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada, ou seja, defasada ou não no momento do gasto.

2.3.4.1.2 Conceitos de custos

Custos diretos são os custos incorridos com a organização e operacionalização de determinada atividade ou serviço de saúde. As mais expressivas, em geral, são as despesas com pessoal (médico, enfermagem e outros), com materiais de consumo, equipamentos e

energia. Já segundo Ching (2001, p. 17), “podem ser diretamente apropriados a um objeto de custo, bastando haver uma medida comum de consumo”.

Custos indiretos para Ching (2001, p. 17), “não podem ser diretamente apropriados a um objeto de custo, senão por meio de rateios estimados e arbitrários”. Complementando, Martins (1998, apud CHING, 2001, p. 17) esclarece que:

O rol dos custos indiretos inclui custos indiretos propriamente ditos e custos diretos (por natureza), mas que são tratados como indiretos em função de sua irrelevância ou da dificuldade de sua medição, ou até do interesse da empresa em ser mais ou menos rigorosa em suas informações.

Custos fixos, conforme Neves e Viceconti (2000, apud CORREIA, 2005), são aqueles cujos valores permanecem inalterados, independente do volume de produção da empresa. Desta forma, pode-se concluir que na medida em que se aumenta o volume de produção, o custo unitário tende a diminuir.

Custos variáveis são os custos cujos valores totais variam em função do volume de produção. Sendo assim, tendem a permanecer unitariamente constantes.

Objetos de custo, para Ching (2001, p. 20), é “qualquer coisa de que se deseja medir o custo ou que necessite de uma medida de custo separado”.

Direcionador de custo ou *cost driver*, para Nakagawa (1994, p. 74) “é um evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos”. Resumidamente, tudo o que causar alteração do custo de uma atividade é um fator de custo.

2.3.4.2 Custeio baseado em atividades – ABC

Comenta-se que nenhum método de custeio repercutiu tanto nos últimos anos quanto o “sistema ABC”, ou “custeio baseado em atividades”, tradução direta de “Activity based costing”, que Martins (2003, p. 87) assim conceitua:

O custeio baseado em atividades [...] é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos [...].

O ABC pode ser aplicado, também, aos custos diretos, principalmente à mão-de-obra direta, e é recomendável que o seja; mas não haverá, neste caso, diferenças significativas em relação aos chamados “sistemas tradicionais”. A diferença fundamental está no tratamento dado aos custos indiretos.

Em seu conceito, Martins (2003) nos faz entender que o principal diferencial em se adotar o método ABC está no tratamento dado aos custos indiretos, cuja alocação rejeita a arbitrariedade presente nos demais métodos de custeamento existentes.

Trata-se de uma ferramenta que possibilita ampliar a visualização dos custos quando se analisa as atividades executadas na empresa e suas correspondentes ligações com o produto.

É cabível destacar que com as inovações tecnológicas dos sistemas de produção, têm ocorrido mudanças significativas em relação aos custos indiretos, que vêm aumentando. Desta forma, há que se adequar o tratamento dado na alocação dos custos indiretos, uma vez que não se pode mais tolerar os mesmos níveis de arbitrariedade e de subjetividade casualmente consentidos no passado. Atualmente os custos indiretos (de acordo com sua proporção), se não alocados adequadamente, podem causar imensas distorções.

Complementando, Ching (2001, p. 122), conceitua:

ABC é um método de rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receita e consumo de recursos. ABC avalia o valor que cada atividade agrega para a performance do negócio ou departamento.

Em se tratando do setor saúde, em especial da prestação de serviços de saúde pública, nos parece evidente que a metodologia ABC gera uma expectativa de se saber, por exemplo, quanto custa a atividade de realizar curativos em determinada unidade de saúde. Aliado a outros fatores, este foi um dos motivos que levou a autora deste trabalho a escolher tal metodologia.

Em seu conceito, Ching (2001) enfatiza a possibilidade de se saber o quanto cada atividade contribui para a geração de receita como também no consumo de recursos e desta forma, chegar-se ao valor que estas, de forma individualizada, contribuem para o desenvolvimento da empresa ou de forma mais pontual, do departamento na qual está inserida.

O ABC fornece informações que servem para conduzir a atenção dos gestores para as atividades geradores de custos, o que possibilita uma visualização mais acurada dos choques decorrentes de decisões, assim como um melhor controle dos custos fixos.

Identificar custos de acordo com as atividades da empresa é uma excelente forma de se medir o desempenho, pois possibilita o reconhecimento das atividades que estão expressivamente contribuindo para os gastos da empresa.

Já Nakagawa (1993, p. 28) reconhece o ABC como um método de análise: “Resumidamente, podemos dizer que o método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) é um modelo de análise de custos, que tem por objetivo contribuir para a gestão do processo de mudanças necessárias para a empresa se tornar competitiva a nível global”.

O ABC é elemento chave na gestão por atividades, que nada mais é do que um modo de gerenciamento tecnicamente conhecido como ABM.

ABM – do inglês Activity Based Management ou focused management, que segundo Nakagawa (1994, p. 24), “permite aos gestores a visão focalizada (simultânea) dos problemas que ocorrem em nível operacional, relacionados com a criação de valor para os clientes (internos e externos), e dos que ocorrem em nível de decisões de natureza econômica, relacionados com otimização de retornos para os investidores”.

Nakagawa (1994) faz notar que em nível operacional, o ABM dispõe de excelentes ferramentas e em nível econômico, tem no ABC a sua espinha dorsal, resumidamente apresentados na Figura 3.

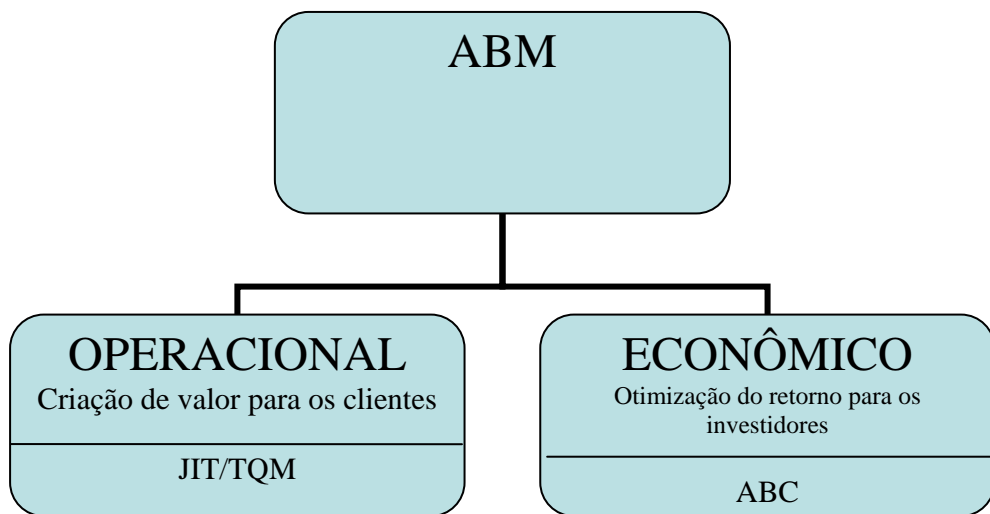


Figura 3 - ABM – focused management.
Fonte: Nakagawa (1994, p. 25).

JIT, abreviação de Just-In-Time é uma técnica de produção desenvolvida pelos japoneses que tem o objetivo de dispor da peça necessária, na quantidade necessária e no momento necessário para satisfazer as demandas imediatas da linha de produção. Já o TQM, abreviação de Total Quality Management é um sistema de gestão que focaliza os esforços conjugados de todos em uma organização, na satisfação de seus clientes através da melhoria contínua de seus processos, produtos e operações.

É preciso diferenciar controle e análise de custos para que o uso das ferramentas, que possibilitam a execução desses processos, atenda as necessidades de gerenciamento e alcance

os resultados esperados. Escolhido o sistema de custeio apropriado para a empresa, tem-se a fase do controle dos custos, que consiste essencialmente na verificação ou fiscalização dos mesmos. O controle agrupa custos por centros de responsabilidade, classificando-os, dentro de cada centro, por função, por natureza, por programa.

Já análise de custos é algo mais minucioso, ou seja, é o exame, a avaliação do comportamento de cada parte dos custos no todo, e mais detalhadamente, de acordo com o agrupamento adotado na entidade (centro de custo, centro de autoridade, centro de responsabilidade, centro de atividade, dentre outros).

Hronec (1994, p. 166), para enfatizar a importância do ABC na satisfação dos objetivos permanentes da análise de custos, especialmente a eliminação dos custos improdutivos, bem como a abrangência, a qualidade e a oportunidade das informações, conclui:

[...] o ABC ajuda a identificar custos e atividades que podem ser minimizados ou eliminados, porque ele indica precisamente os geradores de custo no ciclo completo pedido-a-pedido, o que ajuda a melhorar e gerenciar os processos. Como o ABC exige compreensão dos processos, é razoável que ele seja o primeiro passo na direção da melhoria do processo.

Por se tratar de um método que requer um conhecimento amplo de todas as atividades que envolvem o processo produtivo, o ABC possibilita identificar os custos e atividades que demandam menor ou maior gasto e conseqüentemente, eliminar os mais onerosos ou então, minimizar seus gastos.

E Hronec (1994, p. 166), acrescenta:

Como suas informações são históricas, o ABC dá um 'instantâneo' nos custos de um único período de tempo. Assim, o verdadeiro valor do ABC é a maneira como a administração utiliza as informações, após terem sido geradas. Se não forem utilizadas para expurgar custos, o ABC pode tornar-se apenas outra forma de relatar 'os números'.

Nota-se que, por se tratar de instrumento de gerenciamento, se não utilizado periódica e instantaneamente, o ABC tende a perder seu valor e nada contribuirá para a minimização e eliminação dos custos.

Enfim, Hronec (1994, p. 166), esclarece:

A vantagem-chave do ABC é proporcionar uma forma mais precisa de encarar despesas e custos indiretos, incluindo os gerados fora do chão de fábrica, e não são tipicamente ponderados nos cálculos de custo produto-a-produto atividades como marketing, distribuição e manutenção.

Considerando que o ABC envolve custos e despesas indiretas, tem-se a possibilidade da apuração dos custos de uma forma mais precisa e conseqüentemente, mais distante de distorções e arbitrariedades, comuns nas formas tradicionais de rateio.

Assim, Hronec (1994) mostra a grande vantagem do ABC, que é a alocação dos custos indiretos a cada produto e o fato de considerar os gastos gerados pelas atividades relacionadas de forma indireta à produção (fora do chão de fábrica).

Reforçando a precisão do método ABC para utilização em serviços de saúde a nível gerencial se comparado aos demais métodos existentes, Ching (2001, p. 37), argumenta que “o propósito do ABC é mensurar com mais precisão os recursos consumidos nos tratamentos considerando suas diferentes complexidades”.

Além de mostrar a possibilidade de uma mensuração menos distorcida dos recursos consumidos pelos complexos tratamentos e serviços de saúde, através do método ABC, Ching (2001, p. 37), reforça que o ABC “reflete o consumo de recursos com maior precisão em termos de tratamento, e identifica mais diretamente o consumo de recursos por objeto de custo”.

Entende-se que Ching quer chamar a atenção para o nível de detalhamento de custeio com o que a metodologia ABC pode possibilitar, uma vez que o processo deve ser direcionado por objeto de custo.

Ching (2001) deixa claro que o ABC possibilita a identificação direta dos recursos de custo consumidos por cada objeto e por fim, Ching (2001, p. 38), enfatiza:

Utilizando esse método de custeio, os administradores de sistemas de saúde podem obter os dados necessários para tomar decisões otimizadas que considerem a alocação de recursos e a contenção de custos, desta forma assegurando a viabilidade financeira de longo prazo de suas organizações.

Martins (2003) apresenta o ABC através de dois conceitos, que o autor chama de primeira e segunda versão ou geração do ABC.

Na primeira versão, segundo Martins (2003, p. 286), “é utilizado um conceito de atividade limitado ao contexto de cada departamento, numa visão exclusivamente *funcional* e de *custeio do produto*”. O objetivo, para o autor, é de um custeio de produtos ou atividades para atender às legislações fiscal e societária. Por isso, se permite a inclusão de custos fixos estruturais e o uso de rateios quando não for possível a alocação direta ou rastreamento.

O fato de admitir custos fixos e o rateio possibilita distorções no cálculo dos custos e conseqüentemente compromete a utilização da primeira versão do ABC para fins gerenciais

na tomada de decisão, entre outros. Tal distorção tenta ser corrigida na segunda versão do ABC.

Na segunda versão a concepção do ABC tende a possibilitar a análise dos custos sob duas visões, que para Martins (2003, p. 286) são:

- a) a visão econômica de custeio, que é uma visão vertical, no sentido de que apropria os custos aos objetos de custeio através das atividades realizadas em cada departamento e,
- b) visão de aperfeiçoamento de processos, que é uma visão horizontal, no sentido de que capta os custos dos processos através das atividades realizadas nos vários departamentos funcionais.

A visão vertical está diretamente contemplada na primeira versão do ABC.

A segunda versão, ou visão horizontal, de aperfeiçoamento dos processos, Martins (2003, p. 286):

[...] reconhece que um processo é formado por um conjunto de atividades encadeadas, exercidas através de vários departamentos da empresa. Esta visão horizontal permite que os processos sejam analisados, custeados e aperfeiçoados através da melhoria de desempenho da execução das atividades.

Martins (2003) argumenta que geralmente os tradicionais sistemas de custos refletem os custos de acordo com a organização da empresa, na maioria dos casos de acordo com a estrutura funcional. Desta forma, na visão horizontal, o ABC ultrapassa os limites da organização funcional, pois procura custear processos e os processos são interdepartamentais.

Essencialmente o ABC, em seu estágio analítico, permite ao usuário a determinação pontual dos custos de uma atividade dentro de uma sessão, que faz parte de um departamento, que, por sua vez, faz de uma organização. Simplificando, é possível conhecer os custos de todas as atividades de uma organização em seus níveis hierárquicos e departamentais.

Martins (2003, p. 287) reforça: “O ABC, assim, pode ser visto como uma ferramenta de análise dos fluxos de custos e, quanto mais processos interdepartamentais houver na empresa, tanto maiores serão os benefícios do ABC”.

Conclusivamente, e considerando todos os conceitos e argumentos apresentados neste trabalho, não se pode deixar de registrar que mesmo possuindo informações de custos, a tomada de decisão deve levar em consideração outros critérios. Estes, em certos casos, podem ser mais relevantes que o critério econômico, como por exemplo, a importância social para a população e clientela atendida, principalmente em se tratando de saúde.

A implantação de um de um sistema de custos (de informações em geral) deve ser visto como um projeto, o que necessita comprovação de sua viabilidade econômica. Cada

informação provoca um gasto (nenhuma é gratuita) e pode trazer benefício. Isso depende também da definição do que o usuário final necessita, do nível de detalhamento da informação, como também de quem vai receber as informações e o que fará com elas.

Faz-se necessário a adoção de alguns preceitos contábeis para o cálculo dos custos, como o preceito da relevância. Para tanto, conforme Leone (1987, p. 42), deve-se fazer a seguinte pergunta: “É de grande significação para os resultados obtidos pela empresa o valor desse item?”. Adotando tal preceito, de acordo com Leone (1987, p. 44), “sente o contador de custos, se algum erro houver nessa estimação, esse não terá grande significado em relação ao custo total dos produtos”. É preciso distinguir as informações que trazem verdadeiro benefício.

Deixa-se claro que nenhum sistema de custos consegue, normalmente, eliminar pessoas ou gastos a curto prazo, embora se ouça o contrário para justificar a venda de sistemas. Faz-se necessário avaliar criticamente a relação custo-benefício. No caso do gerenciamento estatal, dada a sua continuidade e considerando princípios como economicidade e transparência, os benefícios tendem a justificar os custos, principalmente em longo prazo.

3 PROPOSTA DE SIMULAÇÃO DA IMPLANTAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES – ABC, NA ULS – ALTO RIBEIRÃO

No presente capítulo, objetiva-se apresentar resumidamente a Prefeitura Municipal de Florianópolis e a Secretaria Municipal de Saúde de Florianópolis, suas estruturas e finalidades regimentais socialmente perceptíveis. Consecutivamente, apresenta-se a proposta de simulação da alocação dos custos da Unidade Local de Saúde do Alto Ribeirão, respeitando-se os conceitos do método ABC.

3.1 A Prefeitura Municipal de Florianópolis e a Secretaria Municipal de Saúde de Florianópolis

A Prefeitura Municipal de Florianópolis - PMF é um órgão da administração pública direta que possui personalidade jurídica e que tem como premissa a manutenção do bem-estar sócio-econômico de todos os cidadãos que residem na cidade de Florianópolis. Isso se dá através da prestação de serviços, pelas atividades-meio e pelas atividades-fim, de acordo com o Quadro 3 - Divisão da administração pública, apresentado no capítulo 2.

A PMF está organizada de acordo com a Lei Orgânica Municipal e outras inúmeras leis, decretos e portarias que criam, regem e regulamentam todos os atos desenvolvidos pela PMF através de seus representantes legais, os servidores públicos municipais.

A PMF é composta e está organizada pelos órgãos da administração direta e da administração indireta, que são:

a) Administração direta

- Assessoria de Comunicação Social;
- Associação Florianopolitana de Voluntárias;
- Defesa Civil;
- Gabinete de Planejamento;
- Gabinete do Prefeito;
- Junta de Serviço Militar;

- Núcleo de Transportes;
- Procuradoria Geral do Município;
- Secretaria de Urbanismo e Serviços Públicos;
- Secretaria Extraordinária de Assuntos Institucionais;
- Secretaria Extraordinária de Assuntos Parlamentares;
- Secretaria Municipal de Saúde;
- Secretaria de Administração;
- Secretaria de Finanças;
- Secretaria de Turismo, Cultura e Esportes;
- Secretaria Municipal da Habitação, Trabalho e desenvolvimento Social;
- Secretaria Municipal de Defesa do Cidadão;
- Secretaria Municipal de Educação;
- Secretaria Municipal de Transportes e Obras;
- Secretaria Regional do Continente.

b) Administração indireta

- Instituto de Planejamento Urbano de Florianópolis;
- Fundação Cultural de Florianópolis - Franklin Cascaes;
- Fundação Municipal de Esportes;
- Fundação Municipal do Meio Ambiente;
- Companhia Melhoramentos da Capital;
- Instituto de Geração de Oportunidades de Florianópolis;

Esta estrutura pode ser visualizada através da Figura 4.

É importante lembrar que estes órgãos estão subordinados ao Gabinete do Prefeito, que tem como representante o prefeito municipal, eleito pela população por meio das eleições diretas municipais.

O prefeito tem, em cada órgão da Prefeitura um representante de sua confiança, com a missão de gerir de forma satisfatória a área em que lhe foi confiada. De acordo com o órgão, estes representantes podem ser chamados de secretário, superintendente e presidente.

Ressalta-se que as ações da PMF são acompanhadas pela Câmara Municipal de Vereadores, que tem como função fiscalizar os atos dos gestores municipais, além de aprovar ou criar leis para a melhoria qualidade de vida dos habitantes da cidade de Florianópolis.

Dentre os órgãos que compõem a administração direta da PMF, temos a Secretaria Municipal de Saúde, cujo gestor é o Secretário Municipal de Saúde.

É através da Secretaria de Saúde que o município de Florianópolis tem sua representatividade e cumpre com suas responsabilidades previstas na Constituição Federal de 1988, que preconiza a saúde como direito de todos e dever do Estado. O cumprimento destas obrigações foi dividido entre as três esferas de governo: federal, estadual e municipal. Esta divisão de obrigações está pautada em leis e normas operacionais, pactuadas por estes três entes federativos, através da Comissão Intergestores Tripartite (CIT) ou apenas por dois destes entes, o que se conhece por Comissão Intergestores Bipartite (CIB).

A organização da saúde pública em nosso país é conhecida como Sistema Único de Saúde - SUS, e pode ser considerada como uma das mais expressivas conquistas sociais do povo brasileiro. Com o SUS, iniciou-se um processo de descentralização dos serviços de saúde, do nível federal para os níveis estadual e municipal. Em consequência, houve também a descentralização de recursos financeiros para subsidiar as ações de saúde.

Neste contexto, ao gestor do município de Florianópolis coube, inicialmente, a tarefa da prestação da assistência e serviços básicos de saúde, além de aderir a programas específicos do governo federal, dos quais se destaca o Programa de Saúde da Família (PSF). Recentemente a SMS tem suas ações pautadas pela Portaria n.º 399/GM, de 22 de fevereiro de 2006, que divulga o pacto pela saúde 2006 – consolidação do SUS e aprova as diretrizes operacionais do referido pacto.

Este pacto traz a possibilidade de a SMS assumir responsabilidade de acordo com a sua estrutura e capacidade financeira. Os demais níveis de atenção à saúde são pactuados com os demais entes federados: Estado (Secretaria de Estado da Saúde) e União (Ministério da Saúde).

O anexo II da Portaria n.º 399/GM, título I – PACTO PELA VIDA, traz seis prioridades compromissadas pelos gestores que causam impacto sobre a situação da saúde da população brasileira:

- a) Saúde do idoso;
- b) Controle do câncer de colo de útero e de mama;
- c) Redução da mortalidade infantil e materna;
- d) Fortalecimento da capacidade de respostas às doenças emergentes e endemias, com ênfase na dengue, hanseníase, tuberculose, malária e influenza;
- e) Promoção da saúde;
- f) Fortalecimento da Atenção Básica.

Numa análise macro, não há muita novidade se forem tomadas como referencial as ações e serviços que já vem sendo prestados pela SMS. Há que se destacar a preocupação com a saúde do idoso.

Administrativa e operacionalmente, a SMS está estruturada de acordo com a Lei Complementar n.º 137, de 02 de abril de 2004 e o Decreto Lei n. 2.786, de 23 de novembro de 2004 – Aprova o Regimento Interno da SMS, que regulamenta a organização e as atribuições da Secretaria Municipal de Saúde (SMS) na referida lei. No anexo I da Lei Complementar n.º 137, de acordo com a Figura 5, pode-se identificar o organograma da SMS. Já o anexo I do Regimento Interno da SMS, visualizado através da Figura 6, demonstra uma visão mais detalhada de como a Secretaria Municipal de Saúde está estruturada em unidades organizacionais, explicitando as relações de hierarquia, divisão do trabalho e coordenação existentes. Cabe observar que esta representação detalha e complementa a Figura 5 do organograma apresentado na Lei Complementar n.º 137, de 02 de abril de 2004.

Acrescenta-se que a SMS possui hoje, 48 unidades de saúde, chamadas de Unidade Local de Saúde (ULS), que nada mais são do que os popularmente conhecidos “postinhos de saúde”. Além das ULS, que são unidades básicas de saúde, a SMS também possui 01 (uma) unidade de pronto atendimento, 03 Centros de Apoio Psico-social (CAPS), 01 laboratório e o Nível Central, composto por unidades de apoio administrativo e técnico.

Considerando a complexidade e grandiosidade da estrutura da SMS, optou-se por escolher uma de suas unidades para o desenvolvimento do presente estudo. A ULS escolhida foi a ULS - Alto Ribeirão, que fica na comunidade do Alto Ribeirão, ao sul de Florianópolis.

A comunidade do Alto Ribeirão fica há aproximadamente 20 Km do centro de Florianópolis, ao Sul da Ilha, tendo como vizinha a comunidade do Ribeirão da Ilha.

O horário oficial de atendimento da ULS – Alto Ribeirão é das 08:00 às 12:00 e das 13:00 às 17:00 horas, de segunda à sexta-feira. Não há atendimento aos finais de semana, feriados e pontos facultativos. A população local é de aproximadamente, 4.000 habitantes.

3.2 Identificação e classificação dos custos da ULS - Alto Ribeirão

Levando-se em conta a complexidade da questão custeio, aliado à cultura da SMS em não manter uma estrutura adequada à obtenção de dados e geração de informações para fins gerenciais, optou-se pela simulação do ABC na ULS - Alto Ribeirão de apenas um mês.

Destaca-se que os dados são fictícios, embora se tenha tomado o cuidado para que estes não ficassem longe da realidade da unidade em estudo.

Desta forma, foram necessárias algumas visitas à ULS – Alto Ribeirão, para que se pudesse entender melhor as rotinas e funcionamento da mesma e conseqüentemente, se desenvolvesse este trabalho com um domínio apropriado à realidade da referida ULS, assim como dos muitos conceitos que envolvem a questão saúde.

Optou-se por dividir esta simulação em nove passos detalhados, que foram seguidos ou adaptados da apostila Sistemas de Custos: simplificado para entidades estatais, dos autores CRUZ e PLATT NETO, do Núcleo de Indicadores Contábeis Brasileiros - NICB da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. Em cada passo são apresentados os objetivos, tabelas e informações adicionais e objetivas, a fim de facilitar a compreensão desta proposta.

Não se fará distinção entre custos e despesas.

Essa metodologia desenvolvida pelo NICB oferece a vantagem de ser flexível, o que permitiu que se adaptasse de acordo com a ULS em estudo. E poderá ser ainda mais adaptada, de acordo com interesses e particularidades da entidade e de seu gestor. Tem-se, assim, um instrumento de fundamental importância para a possibilidade de se planejar e implantar um sistema de custos municipal integrado.

O **primeiro passo**, visualizado na Tabela 1, se deu através da identificação dos custos (despesas) envolvidos (consumidos) nas atividades, com os seguintes objetivos atingidos:

- a) identificar todas as despesas consumidas na unidade;
- b) identificar a depreciação através de novo controle;
- c) aprofundar ao nível de elemento na classificação econômica;
- d) expor outros códigos associados às despesas;
- e) identificar o consumo num período mensal.

Tabela 1 - Descrição dos custos envolvidos na atividade

Período: Abril de 20XX				
Descrição	Elemento	Código - Anexo 4 da Lei n.º 4.320/64	Portaria n.º 163/01	Valor (\$)
A - Servidores em folha*	Pessoal	3.1.1.0.00	3.1.90.11.00	23.703,30
B – Depreciação**	Não contabiliza	Não contabiliza	Não contabiliza	272,00
C - Material de expediente	Material	3.1.2.0.00	3.3.90.30.00	70,00
D - Material de limpeza	Material	3.1.2.0.00	3.3.90.30.00	160,00
E - Material farmacológico	Material	3.1.2.0.00	3.3.90.30.00	2.778,00
F - Material de enfermagem	Material	3.1.2.0.00	3.3.90.30.00	900,00
G - Material odontológico	Material	3.1.2.0.00	3.3.90.30.00	650,00
H - Material impresso	Material	3.1.2.0.00	3.3.90.30.00	150,00
I - Manutenção de equipamentos e mobiliários	Serviço	4.1.2.0.00	3.3.90.39.00	0,00
J - Outros custeios e material permanente	Material	3.1.2.0.00	3.3.90.39.00	900,00
Total da despesa efetiva				29.583,30

* Dos \$ 23.703,30 relativos aos custos com servidores em folha, somente \$ 21.061,96 referem-se ao atendimento direto de pacientes.

** Veja metodologia de avaliação dos bens para obtenção do valor da depreciação no apêndice.

Fonte: Cruz & Platt Neto (2005), com adaptações.

O desenvolver da proposta dependeu, exclusivamente, da identificação e classificação dos custos envolvidos na atividade, assim como, das tarefas envolvidas na atividade.

Para a obtenção dos dados, com exceção do item servidores em folha e parte do item depreciação, foram necessárias visitas à ULS - Alto Ribeirão, para verificação e contagem de relatórios e mapas de pedido de material do mês em estudo. Contou-se, essencialmente, com o apoio do responsável pela unidade na época.

No caso de se expandir este estudo para uma série histórica, e se houver a necessidade de se voltar até anos anteriores à 2002, os códigos de funcional programática (coluna “Código – Anexo 4 da Lei n.º 4.320/64), são outros. Devem estar de acordo com a Portaria n.º 42/99, da STN.

Recomenda-se que dentro de cada tipo de elemento de despesa, aproveitando o seu nível de sub-divisão, como exemplo o 3.3.90.30.00 da Tabela 1, possa ser utilizado na rede inteira de saúde do município de Florianópolis, para especificar, padronizadamente, o tipo de material de expediente, o tipo de material de limpeza, material farmacológico e outros, a fim de facilitar controles e estudos futuros.

Os custos com folha de pagamento corresponderam a aproximadamente 80% dos custos totais, seguidos de material farmacológico, que corresponderam a cerca de 9%, material de enfermagem, com cerca de 3% dos custos totais. Os demais itens acumularam 8% dos custos totais apurados.

No **segundo passo**, visualizado nas Tabelas 2 e 3, identificou-se as tarefas (macros e detalhadas) executadas nas atividades, e foram atingidos os seguintes objetivos:

- a) identificar as tarefas habituais e relevantes, a nível macro, da atividade (Tabela 2);
- b) identificar as tarefas habituais e relevantes, de forma detalhada, a nível macro, da atividade (Tabela 3);
- c) codificar numericamente as tarefas;
- d) estabelecer siglas para fácil identificação e compreensão das tarefas.

Tabela 2 - Tarefas componentes macros da atividade

Cód.	Siglas	Tarefas
5	Tg. Enc.	Triagem e encaminhamento
15	At. Méd.	Atendimento médico
25	At. Odo.	Atendimento odontológico
35	At. Enf.	Atendimento de enfermagem
45	Ap. Adm.	Apoio Administrativo
55	Ge. ctl.	Gerenciamento e controle
65	At. ACS	Atendimento Agentes Comunitários de Saúde

Fonte: Cruz & Platt Neto (2005), com adaptações.

Tabela 3 - Tarefas componentes detalhados da atividade

Cód.	Siglas	Tarefas
5	Tg. Enc.	Triagem e encaminhamento
5.1	P.A.	Verificação de pressão arterial
5.2	A.A.	Avaliação antropométrica
15	At. Méd.	Atendimento médico
15.1	Cons. Med.	Atender pacientes em consultas médicas agendadas
15.2	Cons. Eme.	Atender pacientes em consultas médicas emergenciais
15.3	Vis. Dom.	Realizar visitas domiciliares
25	At. Odo.	Atendimento odontológico
25.1	Cons. Odon.	Atender pacientes com consultas/procedimentos odontológicos agendados
25.2	Cons. Eme.	Atender pacientes com consultas odontológicas emergenciais
35	At. Enf.	Atendimento de enfermagem
35.1	Entr. Medto.	Entrega de medicamentos
35.2	Adm. Medto.	Administração de medicamentos
35.3	Ctvs.	Realizar curativos
35.4	Ret. Ptos.	Retirada de pontos
35.5	Vis. Dom.	Realizar visitas domiciliares
35.6	Limp. Enf.	Limpeza, organização e preparo (esterilização) do material de enfermagem e de odonto
35.7	Neb.	Nebulização
35.8	HGT	Glicemia capilar - HGT
45	Ap. Adm.	Apoio Administrativo
45.1	Marc. Exm.	Marcação de exames e consultas especializadas
45.2	At. Usu.	Atendimento ao usuário
45.3	Sup.	Tarefas rotineiras de suporte (abertura de prontuário, preenchimento de formulários, etc.)
55	Ge. ctl.	Gerenciamento e controle
55.1	Coord.	Coordenar, orientar, comandar as atividades de ULS
65	At. ACS	Atendimento Agentes Comunitários de Saúde
65.1	Vis. Dom.	Realizar visitas domiciliares

Fonte: Cruz & Platt Neto (2005), com adaptações.

As tarefas e sub-tarefas foram identificadas a partir de conversas e entrevistas, em geral, fora do expediente de trabalho, e seguiram a percepção dos servidores e da própria SMS, de acordo com a coordenação da ULS – Alto Ribeirão naquele período.

As siglas e códigos numéricos são uma tentativa de facilitar o processo e sua visualização. Estas poderão ser alteradas de acordo com a linguagem usual da SMS.

O **terceiro passo**, conforme Tabelas 4 e 5, foram fisicamente caracterizadas as despesas com pessoal, ou seja, os recursos de folha de pagamento consumidos pelas atividades. Assim, objetivou-se:

- a) identificar os servidores nas atividades (Tabela 4);
- b) separar os servidores por grupos com trabalhos semelhantes (Tabela 5);
- c) levantar o número de servidores, suas remunerações e encargos no período.

Tabela 4 - Caracterização dos servidores e seus custos		
Período: Abril de 20XX		
Categorias funcionais	Qtd. de servidores	Valor mensal da categoria e encargos
Médicos - 30 horas/sem.	1	2.092,00
Médico do PSF* - 40 horas/sem.	1	6.482,58
Odontólogo do PSF	1	2.980,00
Enfermeiro do PSF	1	3.589,00
Técnico de Enfermagem do PSF	2	2.676,00
Aux. de enfermagem**	1	798,03
Aux. Administrativo	1	908,70
Estagiário nível médio	1	291,40
Aux. de serviços	1	530,64
Agente comunitário de saúde	6	2.452,95
Coordenador ***	1	902,00
Total	17	23.703,30

*Das 40 horas/sem., 20 horas/sem. referem-se a função de coordenador da ULS - Alto Ribeirão;

** Em licença para tratamento de saúde;

***Função gratificada ocupada pelo médico do PSF.

Fonte: Cruz & Platt Neto (2005), com adaptações.

Tabela 5 - Agrupamento dos servidores e seus custos			
Período: Abril de 20XX			
Categorias funcionais	Qtd. de servidores	Valor mensal da categoria e encargos	Valor médio mensal por funcionário (\$)
Médicos	2	8.574,58	4.287,29
Odontólogo do PSF	1	2.980,00	2.980,00
Enfermagem	4	7.063,03	1.765,76
Administrativos	2	1.200,10	600,05
Aux. de serviços	1	530,64	530,64
Agente comunitário de saúde	6	2.452,95	408,83
Coordenador	1	902,00	902,00
Total	17	23.703,30	

Fonte: Cruz & Platt Neto (2005), com adaptações.

Os custos com servidores em folha, que representaram aproximadamente 80% dos custos totais apurados para o mês de abril de 20XX, foram obtidos junto à Divisão de Recursos Humanos, embora descaracterizados.

3.3 Simulação do Custeio Baseado em Atividades – ABC na ULS - Alto Ribeirão

Concluídos os passos de levantamentos de dados e informações da ULS em estudo, deu-se o início da simulação do custeio baseado em atividades – ABC. Os direcionamentos (percentual e monetário) foram divididos em dois grandes grupos: despesas extra-folha (Tabelas 6, 7, 8 e 9) e despesas com folha de pagamento (Tabelas 10, 11, 12 e 13).

O **quarto passo**, procedeu-se, através das Tabelas 6, 7, 8, 9 e 10, a caracterização física e monetária das outras despesas (extra-folha de pagamento) consumidos pelas atividades. Atingiu-se os seguintes objetivos:

- caracterizar a forma de consumo dos recursos extra-folha pelas tarefas, a nível macro (Tabela 6), de forma detalhada (Tabela 7) e de modo descritivo (Tabela 8);
- totalizar monetariamente o consumo de despesas extra-folha pelas tarefas, a nível macro (Tabela 9) e no aspecto detalhado (Tabela 10).

Tabela 6 - Caracterização das outras despesas							
Período: Abril de 20XX							
Despesas extra-folha							
Descrição	Tarefas - direcionamento percentual (%)						
	Tg. Enc.	At. Méd.	At. Odo.	At. Enf.	Ap. Adm.	Ge. ctl.	At. ACS
B – Depreciação	4,64	11,94	42,45	14,18	26,78	0,00	0,00
C - Material de expediente	2,00	3,00	3,00	5,00	80,00	5,00	2,00
D - Material de limpeza	5,00	20,00	20,00	20,00	30,00	2,50	2,50
E - Material farmacológico	0,00	75,00	20,00	5,00	0,00	0,00	0,00
F - Material de enfermagem	0,00	5,00	0,00	95,00	0,00	0,00	0,00
G - Material odontológico	0,00	0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00
H - Material impresso	5,00	40,00	10,00	10,00	25,00	5,00	5,00
I - Manutenção de equipamentos e mobiliários	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
J - Outros custeios e material permanente	4,64	11,94	42,45	14,18	26,78	0,00	0,00

Fonte: Cruz & Platt Neto (2005), com adaptações.

A forma de rateio para o direcionamento percentual dos custos (folha e extra-folha) envolvidos na atividade às tarefas, se deu através do tempo estimado despendido. Talvez tenha sido esta a maior dificuldade que se encontrou neste trabalho, pois não havia e acreditase que ainda não há na SMS, a cultura de se realizar este tipo de registro. Logo, tal

direcionamento seguiu a percepção dos profissionais da ULS – Alto Ribeirão, com destaque para a contribuição da coordenação da referida ULS.

Note-se que 42,45% das despesas com depreciação estão relacionadas com o atendimento odontológico. Isso se deve ao fato de que os bens e equipamentos para o desenvolver desta atividade, tipo equipamento odontológico, popularmente conhecida com “cadeira do dentista”, é um dos bens de maior valor da ULS – Alto Ribeirão.

Material de expediente está diretamente relacionado com a tarefa de apoio administrativo, por isso, 80% das despesas com este tipo de material foram direcionadas para tal.

É perceptível que os materiais, em geral, estão diretamente relacionados com uma tarefa afim. Conseqüentemente, a relação de consumo apresentou percentual maior naquela tarefa cuja relação com o material possui maior afinidade. Tome-se com exemplo, material de enfermagem, que é 95% consumido pela tarefa enfermagem.

Tabela 8 Caracterização detalhada descritiva das outras despesas

Despesas extra-folha

Verificou-se que, da **depreciação dos equipamentos**, 4,64% foram direcionadas para a tarefa 5 (triagem), 11,94% para a tarefa 15 (atendimento médico), 42,45% para a tarefa 25 (atendimento odontológico), 14,18% para a tarefa 35 (atendimento de enfermagem), 26,78% para a tarefa 45 (apoio administrativo) e 0,00% para a tarefa 55 (gerenciamento e controle) e 0,00% para a tarefa 65 (atendimento ACS).

Estimou-se a depreciação com base na vida útil dos equipamentos, de acordo com a "Tabela de duração média dos bens patrimoniais", integrante da norma de execução 06/93 (DOU, de 30/12/93).

Verificou-se que, do **material de expediente**, 2% foram utilizados na tarefa 5 (triagem), 3% na tarefa 15 (atendimento médico), 3% na tarefa 25 (atendimento odontológico), 5% na tarefa 35 (atendimento de enfermagem), 80% na tarefa 45 (apoio administrativo), 5% na tarefa 55 (gerenciamento e controle) e 2% na tarefa 65 (atendimento ACS), seguindo a percepção preliminar em entrevista com servidores da unidade em estudo e de acordo com o tempo aproximado dispendido em cada tarefa e sub-tarefa.

Verificou-se que, do **material de limpeza**, 5% foram utilizados na tarefa 5 (triagem), 20% na tarefa 15 (atendimento médico), 20% na tarefa 25 (atendimento odontológico), 20% na tarefa 35 (atendimento de enfermagem), 30% na tarefa 45 (apoio administrativo), 2,5% na tarefa 55 (gerenciamento e controle) e 2,5% na tarefa 65 (atendimento ACS), seguindo a percepção preliminar em entrevista realizada com servidores da unidade em estudo e de acordo com o tempo aproximado dispendido em cada tarefa e sub-tarefa.

Verificou-se que, do **material farmacológico** demandado, 0,00% foi utilizado na tarefa 5 (triagem), 75% na tarefa 15 (atendimento médico), 20% na tarefa 25 (atendimento odontológico), 5% na tarefa 35 (atendimento de enfermagem), 0,00% na tarefa 45 (apoio administrativo), 0,00% na tarefa 55 (gerenciamento e controle) e 0,00% na tarefa 65 (atendimento ACS), seguindo percepção preliminar em entrevista realizada com servidores da unidade em estudo e de acordo com o tempo aproximado dispendido em cada tarefa e sub-tarefa.

Verificou-se que, do **material de enfermagem** utilizado, 0,00% foi consumido pela tarefa 5 (triagem), 5% pela tarefa 15 (atendimento médico), 0,00% pela tarefa 25 (atendimento odontológico), 95% pela tarefa 35 (atendimento de enfermagem), 0,00% pela tarefa 45 (apoio administrativo), 0,00% pela tarefa 55 (gerenciamento e controle) e 0,00% pela tarefa 65 (atendimento ACS), seguindo a percepção preliminar em entrevista realizada com servidores da unidade em estudo e de acordo com o tempo aproximado dispendido em cada tarefa e sub-tarefa.

Verificou-se que, do **material odontológico** utilizado, 0,00% foi consumido pela tarefa 5 (triagem), 0,00% pela tarefa 15 (atendimento médico), 100% pela tarefa 25 (atendimento odontológico), 0,00% pela tarefa 35 (atendimento de enfermagem), 0,00% pela tarefa 45 (apoio administrativo), 0,00% pela tarefa 55 (gerenciamento e controle) e 0,00% pela tarefa 65 (atendimento ACS), seguindo a percepção preliminar em entrevista realizada com servidores da unidade em estudo e de acordo com o tempo aproximado dispendido em cada tarefa e sub-tarefa.

Verificou-se que não houve despesa com **manutenção dos equipamentos e mobiliários** no período em estudo.

Verificou-se que, das despesas com **outros custeios e material permanente**, 4,64% foram direcionados à tarefa 5 (triagem), 11,94% à tarefa 15 (atendimento médico), 42,45% à tarefa 25 (atendimento odontológico), 14,18% à tarefa 35 (atendimento de enfermagem), 26,78% à tarefa 45 (apoio administrativo), 0,00% à tarefa 55 (gerenciamento e controle) e 0,00% à tarefa 65 (atendimento ACS), seguindo a percepção preliminar em entrevista realizada com servidores da unidade em estudo e de acordo com o tempo aproximado dispendido em cada tarefa e sub-tarefa.

Tabela 9 - Atribuição dos custos extra-folha às tarefas

Período: Abril de 20XX								
Descrição	Tarefas - atribuição monetária (\$)							
	Tg. Enc.	At. Méd.	At. Odo.	At. Enf.	Ap. Adm.	Ge. ctl.	At. ACS	Total
B - Depreciação	12,61	32,49	115,47	38,58	72,85	0,00	0,00	272,00
C - Material de expediente	1,40	2,10	2,10	3,50	56,00	3,50	1,40	70,00
D - Material de limpeza	8,00	32,00	32,00	32,00	48,00	4,00	4,00	160,00
E - Material farmacológico	0,00	2.083,50	555,60	138,90	0,00	0,00	0,00	2.778,00
F - Material de enfermagem	0,00	45,00	0,00	855,00	0,00	0,00	0,00	900,00
G - Material odontológico	0,00	0,00	650,00	0,00	0,00	0,00	0,00	650,00
H - Material impresso	7,50	60,00	15,00	15,00	37,50	7,50	7,50	150,00
I - Manutenção de equipamentos e mobiliários	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
J - Outros custeios e material permanente	41,72	107,50	382,07	127,65	241,05	0,00	0,00	900,00
Totais das tarefas	71,23	2.362,59	1.752,24	1.210,63	455,40	15,00	12,90	5.880,00

Fonte: Cruz & Platt Neto (2005), com adaptações.

A atribuição monetária é consequência do direcionamento percentual demonstrado na Tabela 8.

As tabelas 7 (em percentual) e 10 (monetariamente) apresentam, em nível mais detalhado, as sub-tarefas das tarefas (macros). Seria uma distribuição dos percentuais e valores de cada tarefa macro para as suas respectivas sub-tarefas. A exemplo, para a tarefa atendimento odontológico (macro) foram direcionados 42,45% de depreciação, o que equivale a \$ 115,47. A tarefa atendimento odontológico envolveu duas sub-tarefas, que são consulta odontológica agendada e consulta odontológica de emergência. Dos 42,45% de depreciação da tarefa atendimento odontológico, 85% foram direcionados à sub-tarefa consulta odontológica agendada e 15% foram direcionados para a sub-tarefa consulta odontológica de emergência. Estes percentuais direcionam para os valores monetários de \$ 98,15 para a sub-tarefa consulta odontológica agendada e \$ 17,32 para a sub-tarefa consulta odontológica de emergência. Somados, estes valores totalizam o valor direcionado a tarefa (macro) atendimento odontológico, ou seja, \$ 115,47.

No **quinto passo**, realizou-se a atribuição das despesas com pessoal às tarefas, de acordo com as Tabelas 11, 12, 13 e 14. Desta forma, objetivou-se:

- identificar quanto cada grupo de servidores utiliza de seu tempo nas tarefas, à nível macro (Tabela 11) e detalhado (Tabela 13);
- atribuir monetariamente as despesas de folha de pagamento dos grupos de servidores às tarefas (Tabelas 12 e 14);
- totalizar o consumo de folha de pagamento pelas tarefas;
- apurar o custo de folha de pagamento por funcionário (servidor) de cada grupo nas tarefas.

Tabela 11 – Direcionamento dos custos de folha às tarefas								
Período: Abril de 20XX								
Tarefas - direcionamento percentual (%)								
Categorias funcionais	Tg. Enc.	At. Méd.	At. Odo.	At. Enf.	Ap. Adm.	Ge.ctl.	At. ACS	Total
Médicos	0,0	100,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	100,0
Odontólogo do PSF	0,0	0,0	100,0	0,0	0,0	0,0	0,0	100,0
Enfermagem	15,0	0,0	0,0	85,0	0,0	0,0	0,0	100,0
Aux. Administrativo	0,0	0,0	0,0	0,0	90,0	10,0	0,0	100,0
Aux. de serviços	5,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	5,0	100,0
Agente comunit. de saúde	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	100,0	100,0
Coordenador *	10,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	0,0	100,0

*Função gratificada ocupada pelo médico do PSF. Do total das suas 40 h./semana, ocupa 20 h./semana para a função de coordenação.

Fonte: Cruz & Platt Neto (2005), com adaptações.

Tabela 12 – Apuração dos custos com folha por categoria funcional									
Período: Abril de 20XX									
Tarefas - atribuição monetária (\$)									
Categorias funcionais	Qtd.								
	Func.	Tg. Enc.	At. Méd.	At. Odo.	At. Enf.	Ap. Adm.	Ge.ctl.	At. ACS	Total
Médicos	2	0,00	8.574,58	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	8.574,58
Odontólogo do PSF	1	0,00	0,00	2.980,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.980,00
Enfermagem	4	1.059,45	0,00	0,00	6.003,58	0,00	0,00	0,00	7.063,03
Administrativos	2	0,00	0,00	0,00	0,00	1.080,09	120,01	0,00	1.200,10
Aux. de serviços	1	26,53	95,52	95,52	95,52	95,52	95,52	26,53	530,64
Agente comunit. de saúde	6	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.452,95	2.452,95
Coordenador *	1	90,20	162,36	162,36	162,36	162,36	162,36	0,00	902,00
Totais das tarefas		1.176,19	8.832,46	3.237,88	6.261,45	1.337,97	377,89	2.479,48	23.703,30

*Função gratificada ocupada pelo médico do PSF. Do total das suas 40 h./semana, ocupa 20 h./semana para a função de coordenação.

Fonte: Cruz & Platt Neto (2005), com adaptações.

A forma de rateio para o direcionamento percentual dos custos com folha de pagamento, reforçando o anteriormente citado, se deu através do tempo estimado despendido por cada categoria profissional para cada atividade. Tal direcionamento seguiu a percepção

dos profissionais da ULS – Alto Ribeirão e se contou muito com a disponibilidade da coordenação da referida ULS naquela época.

Percebe-se que há uma relação direta entre cada categoria funcional com determinada tarefa. Isso se dá devido a definição e descrição de cada cargo. Assim, a exemplo, os custos com folha de pagamento do odontólogo do PSF, são 100% consumidos pela tarefa atendimento odontológico.

O **sexto passo**, traz a totalização dos custos por tarefas (Tabelas 15 e 16), onde se pode visualizar quanto custa cada tarefa que compõe a atividade. Objetivou-se, assim:

- a) somar as despesas de folha de pagamento e extra-folha de pagamento à nível macro (Tabela 15) e detalhadamente (Tabela 16);
- b) apurar o custo (despesa) total das tarefas.

Tabela 15 - Totalização dos custos de folha e extra-folha das tarefas			
Período: Abril de 20XX			
Tarefas	Custos de folha (\$)	Custos extra-folha (\$)	Custos totais (\$)
Tg. Enc.	1.176,19	71,23	1.247,42
At. Méd.	8.832,46	2.362,59	11.195,05
At. Odo.	3.237,88	1.752,24	4.990,11
At. Enf.	6.261,45	1.210,63	7.472,08
Ap. Adm.	1.337,97	455,40	1.793,37
Ge. ctl.	377,89	15,00	392,89
At. ACS	2.479,48	12,90	2.492,38
Totais	23.703,30	5.880,00	29.583,30

Fonte: Cruz & Platt Neto (2005), com adaptações.

Tabela 16 - Totalização dos custos detalhados de folha e extra-folha das tarefas			
Período: Abril de 20XX			
Tarefas	Custos de folha (\$)	Custos extra-folha (\$)	Custos totais (\$)
Tg. Enc.			
P.A.	588,09	35,62	623,71
A.A.	588,09	35,62	623,71
At. Méd.			
Cons. Med.	5.692,39	1.423,61	7.115,99
Cons. Eme.	2.662,63	831,71	3.494,34
Vis. Dom.	477,44	107,28	584,72
At. Odo.			
Cons. Odon.	2.080,26	1.489,40	3.569,67
Cons. Eme.	1.157,61	262,84	1.420,45
At. Enf.			
Entr. Medto.	934,48	37,81	972,28
Adm. Medto.	934,48	241,37	1.175,85
Ctvs.	1.835,01	464,17	2.299,19
Ret. Ptos.	334,12	228,22	562,34
Vis. Dom.	320,47	51,80	372,28
Limp. Enf.	934,39	60,76	995,15
Neb.	334,13	62,57	396,70
HGT	634,31	63,93	698,24
Ap. Adm.			
Marc. Exm.	293,38	139,09	432,47
At. Usu.	522,29	161,82	684,11
Sup.	522,29	154,50	676,79
Ge. ctl.			
Coord.	377,89	15,00	392,89
At. ACS			
Vis. Dom.	2.479,48	12,90	2.492,38
Totais	23.703,25	5.880,00	29.583,25

Fonte: Cruz & Platt Neto (2005), com adaptações.

As Tabela 15 e 16 são o resultado dos cálculos realizados nas tabelas de apuração monetária dos custos com folha de pagamento e extra-folha.

De acordo com a Tabela 15, a tarefa atendimento médico consumiu cerca de 38% dos custos totais, seguida das tarefas triagem e encaminhamento e atendimento de enfermagem, que são tarefas típicas dos servidores da área da enfermagem, que corresponderam a 29,5%, atendimento odontológico consumiram 16,86% e as demais tarefas, somadas, totalizaram 15,64% dos custos totais para o período em estudo.

No **sétimo passo**, foram definidas as unidades de mensuração e quantificação das tarefas, conforme Tabelas 17 e 18. Deste modo, objetivou-se:

- estabelecer a unidade de mensuração para cada tarefa;
- levantar os volumes físicos de saída e realizados para cada tarefa, de acordo com a unidade de mensuração estabelecida.

Tabela 17 – Definição das unidades de mensuração e volumes físicos

Período: Abril de 20XX			
Tarefas	Unidade de mensuração	Volume físico de saída	
		Previsto	Realizado
Tg. Enc.	Novo paciente	1120	1280
At. Méd.	Paciente	572	648
At. Odo.	Paciente	280	280
At. Enf.	Paciente	1627	1633
Ap. Adm.	Hora/apoio	240	216
Ge. Ctl.	Hora/gerenciamento	80	72
At. ACS	Domicílio visitado	330	310

Fonte: Cruz & Platt Neto (2005), com adaptações.

Tabela 18 - Definição detalhada das unidades de mensuração e volumes físicos

Período: Abril de 20XX			
Tarefas	Unidade de mensuração	Volume físico de saída	
		Previsto	Realizado
Tg. Enc.			
P.A.	Novo paciente	560	640
A.A.	Novo paciente	560	640
At. Méd.			
Cons. Med.	Paciente	300	300
Cons. Eme.	Paciente	260	340
Vis. Dom.	Domicílio visitado	12	8
At. Odo.			
Cons. Odon.	Paciente	240	240
Cons. Eme.	Paciente	40	40
At. Enf.			
Entr. Medto.	Paciente	560	576
Adm. Medto.	Paciente	560	576
Ctvs.	Paciente	45	38
Ret. Ptos.	Paciente	10	7
Vis. Dom.	Domicílio visitado	12	10
Limp. Enf.	Material limpo	400	400
Neb.	Paciente	20	13
HGT	Paciente	20	13
Ap. Adm.			
Marc. Exm.	Hora/apoio	48	43,2
At. Usu.	Hora/apoio	96	86,4
Sup.	Hora/apoio	96	86,4
Ge.ctl.			
Coord.	Hora/gerenciamento	80	72
At. ACS			
Vis. Dom.	Domicílio visitado	330	310

Fonte: Cruz & Platt Neto (2005), com adaptações.

As unidades de mensuração seguiram a percepção decorrente de entrevistas realizadas com a coordenação da ULS em estudo.

Os volumes físicos de saída previstos se deram de acordo com o hábito operacional da ULS – Alto Ribeirão. No caso dos atendimentos médico e odontológico, há, na referida unidade, uma padronização de previsão de atendimento, de acordo com a carga horária de cada profissional.

As demandas previstas do atendimento em enfermagem tiveram como base o atendimento médico e também o fato de um único paciente demandar a execução de mais de uma das sub-tarefas de enfermagem.

As previsões das tarefas apoio administrativo e gerenciamento e controle se deram de acordo com a carga horária mensal de cada profissional relacionado a estas tarefas.

Os atendimentos dos agentes comunitários de saúde foram provisionados de acordo com os domicílios da área de abrangência da comunidade do Alto Ribeirão.

Finalmente, no **oitavo** e último passo, calculou-se os custos unitários por tarefas (Tabelas 19 e 20), e com isso, se atingiu o objetivo:

- a) conhecer o custo unitário realizado por tarefa.

Tabela 19 - Cálculo dos custos unitários das tarefas			
	Período: Abril de 20XX		
Tarefas	Custos totais das tarefas (\$)	Volume físico de saída realizado	Custos unitários (\$)
Tg. Enc.	1.247,42	1280	0,97
At. Méd.	11.195,05	648	17,28
At. Odo.	4.990,11	280	17,82
At. Enf.	7.472,08	1633	4,58
Ap. Adm.	1.793,37	216	8,30
Ge. ctl.	392,89	72	5,46
At. ACS	2.492,38	310	8,04

Fonte: Cruz & Platt Neto (2005), com adaptações.

Tabela 20 - Cálculo detalhado dos custos unitários das tarefas			
Período: Abril de 20XX			
Tarefas	Custos totais das tarefas (\$)	Volume físico de saída realizado	Custos unitários (\$)
Tg. Enc.			
P.A.	623,71	640	0,97
A.A.	623,71	640	0,97
At. Méd.			
Cons. Med.	7.115,99	300	23,72
Cons. Eme.	3.494,34	340	10,28
Vis. Dom.	584,72	8	73,09
At. Odo.			
Cons. Odon.	3.569,67	240	14,87
Cons. Eme.	1.420,45	40	35,51
At. Enf.			
Entr. Medto.	972,28	576	1,69
Adm. Medto.	1.175,85	576	2,04
Ctvs.	2.299,19	38	60,50
Ret. Ptos.	562,34	7	80,33
Vis. Dom.	372,28	10	37,23
Limp. Enf.	995,15	400	2,49
Neb.	396,70	13	30,52
HGT	698,24	13	53,71
Ap. Adm.			
Marc. Exm.	432,47	43,2	10,01
At. Usu.	684,11	86,4	7,92
Sup.	676,79	86,4	7,83
Ge. ctl.			
Coord.	392,89	72	5,46
At. ACS			
Vis. Dom.	2.492,38	310	8,04

Fonte: Cruz & Platt Neto (2005), com adaptações.

Os custos unitários foram afetados pelos volumes físicos de saída realizados. Entende-se que estão aproximadamente de acordo com a realidade percebida. Mesmo assim, sente-se a necessidade de que os volumes físicos (previstos e de saída), caso possível, sejam padronizados para todas as tarefas. Acredita-se que isso diminuirá o grau de distorções.

Destaca-se que o fato de a referida proposta ter sido baseada em dados de apenas um mês, os resultados não estão acabados para fins de gerenciamento. É preciso um controle contínuo para que se obtenham séries repetitivas para a formação de um histórico que aumente o grau de confiabilidade e segurança dos dados e informações.

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

4.1 Conclusões

A Lei de Responsabilidade Fiscal, assim como a Constituição Federal de 1988, exibem preceitos que tacitamente obrigam a aplicação de seus princípios na gestão dos recursos públicos. Embora exigida por lei, as práticas de controle de custos e da avaliação de resultados, principalmente dos programas financiados com recursos orçamentários, ainda se encontram em estágios de amadurecimento e aceitação. São raros os exemplos encontrados à nível nacional.

Mesmo assim, ainda que timidamente, percebe-se que na administração pública estatal é crescente o número de gestores interessados na aplicação de teorias de gerenciamento na administração pública.

A idéia de realizar um trabalho que tivesse a possibilidade de transpor as práticas acadêmicas e que resultasse em algo útil à sociedade, que foi o que se pretendeu quando da escolha deste trabalho, pode ser considerada como concretizada. Espera-se que a questão utilidade seja considerada pelos gestores públicos estatais como uma forma de fortalecer a credibilidade da gestão pública frente aos muitos atos de ineficiência publicamente divulgados pela mídia no que diz respeito à aplicação dos recursos públicos.

Na fase de levantamento dos dados e informações, pôde-se perceber que um sistema de custos não é algo executável unicamente pelo contador. Pelo contrário, a implantação e estruturação de um sistema de custos necessitam, incondicionalmente, da colaboração daqueles popularmente conhecidos como “chão de fábrica”, ou seja, dos servidores que operacionalizam as tarefas, dos coordenadores das unidades de saúde e de todos os demais envolvidos de forma direta ou indireta nas atividades das ULS.

Ressalta-se que se deve manter parceria com a contabilidade e que o comando maior é do gestor da SMS e do Chefe do Poder Executivo. Estes, por natureza, autorizarão e definirão as estratégias e táticas de sensibilização para que se atinjam as metas através do modelo proposto.

Neste modelo, utilizou-se o recurso de planilhas eletrônicas simplificadas para os cálculos. É sabido que a SMS possui unidades de saúde informatizadas (não é o caso da ULS-Alto Ribeirão), fato que possibilita o redesenho do modelo proposto com a criação de um sistema informatizado e integrado de custos. Sugere-se estudar possibilidades de se integrar ao sistema de contabilidade financeira, ao sistema orçamentário, aos programas de controle de

estoques, aos programas de produção, ao controle patrimonial, entre outros. Assim, se poderá controlar ULS por ULS, de acordo com a realidade de cada unidade.

Deve-se dar atenção às resistências dos servidores frente ao acompanhamento de custos. É preciso promover a compreensão do papel dos servidores das atividades-fim em relação aos custos para a instituição. Para estes, em primeiro momento, acompanhar custos significa ser controlado.

Desta forma, é importante que os resultados de um sistema de custos não se limitem a atender às necessidades dos superiores hierárquicos para a tomada de decisão, mas que sejam disponibilizados aos servidores executores das atividades-fim, na forma de relatórios e informações úteis.

Toma-se a liberdade de sugerir algo além da proposta de disponibilizar relatórios e informações de custos aos servidores. Sugere-se que sejam, também, disponibilizados em local de fácil acesso e visibilidade, relatórios e informações de custos da ULS em linguagem acessível à população local. Trata-se de uma forma voluntária de prestação de contas com a comunidade e de a mesma ter um retorno e pode valorizar seu investimento através do pagamento de tributos e outros.

A alimentação de um sistema de custos por períodos continuados, possibilitará o acompanhamento histórico dos custos e conseqüentemente, será possível acompanhar sua evolução no decorrer do tempo.

Poderão se estabelecer comparações, averiguar a eficiência e a economicidade dos recursos consumidos na execução das tarefas, identificar quais tarefas contribuíram para o aumento ou redução dos custos (para investigar suas causas).

Há ainda outras possibilidades de análise, como buscar a melhoria dos processos, instituir padrões de custos e metas de resultados, medir a qualidade dos serviços e comparar com os custos, além do planejamento orçamentário dos recursos vistas à expansão dos recursos e outras potencialidades vistas na disciplina Análise de Custos.

Considera-se, enfim, que o presente trabalho superou o que foi inicialmente proposto nos objetivos específicos, e espera-se ir além e ter realmente contribuído para evolução da temática em estudo, na expectativa de que algum gestor público adote esta idéia.

4.2 Recomendações

Recomenda-se, em trabalhos futuros, a propagação do pensamento de desenvolvimento e implantação de sistemas de custos na setor público estatal, direcionados para:

- difusão do modelo apresentado em outras ULS da SMS;
- produção de artigos científicos acerca da importância da implantação de um sistema de custos para o setor público estatal, afim de que o assunto seja propagado e não caia no esquecimento;
- conhecendo os custos, estudo quanto a possibilidade de criação de item orçamentário para cada ULS da SMS;
- estudo de outros modelos de sistemas de custos no setor público.

Tabela 7 – Direcionamento detalhado das outras despesas - em percentual (%)

Período: Abril de 20XX

Despesas extra-folha

Descrição	Tg. Enc.		At. Méd.			At. Odo.		At. Enf.								Ap. Adm.			Ge. ctl.	At. ACS
	P.A.	A.A.	Cons. Med.	Cons. Eme.	Vis. Dom.	Cons. Odon.	Cons. Eme.	Entr. Medto.	Adm. Medto.	Ctvos.	Ret. Ptos.	Vis. Dom.	Limp. Enf.	Neb.	HGT	Marc. Exm.	At. Usu.	Sup.	Coord.	Vis. Dom.
B - Depreciação	50	50	65	35	0	85	15	20	20	10	5	5	25	5	10	35	35	30	0	0
C - Material de expediente	50	50	60	35	5	85	15	16	16	16	16	4	0	16	16	25	25	50	100	100
D - Material de limpeza	50	50	50	50	0	85	15	5	5	10	10	0	60	5	5	20	40	40	100	100
E - Material farmacológico	50	50	60	35	5	85	15	0	85	10	0	0	0	5	0	0	0	0	0	0
F - Material de enfermagem	0	0	65	35	0	0	0	0	10	50	25	5	0	5	5	0	0	0	0	0
G - Material odontológico	0	0	0	0	0	85	15	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
H - Material impresso	50	50	60	35	5	85	15	16	16	16	16	4	0	16	16	15	50	35	100	100
I - Manutenção de equipamentos e mobiliários	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
J - Outros custeios e material permanente	50	50	65	35	0	85	15	20	20	10	5	5	25	5	10	35	35	30	0	0

Fonte: Cruz & Platt Neto (2005), com adaptações.

Tabela 10 - Atribuição detalhada dos custos extra-folha às tarefas

Período: Abril de 20XX

Tarefas - atribuição monetária (\$)

Tarefas - Análise Monetária (\$)																					
Descrição	Tg. Enc.		At. Méd.			At. Odo.		At. Enf.							Ap. Adm.			Ge.ctl.	At. ACS		
	P.A.	A.A.	Cons. Med.	Cons. Eme.	Vis. Dom.	Cons. Odon.	Cons. Eme.	Entr. Medto.	Adm. Medto.	Ctvos.	Ret. Ptos.	Vis. Dom.	Limp. Enf.	Neb.	HGT	Marc. Exm.	At. Usu.	Sup.	Coord.	Vis. Dom.	Total
B - Depreciação	6,30	6,30	21,12	11,37	0,00	98,15	17,32	7,72	7,72	3,86	1,93	1,93	9,64	1,93	3,86	25,50	25,50	21,86	0,00	0,00	272,00
C - Material de expediente	0,70	0,70	1,26	0,74	0,11	1,79	0,32	0,56	0,56	0,56	0,56	0,14	0,00	0,56	0,56	14,00	14,00	28,00	3,50	1,40	70,00
D - Material de limpeza	4,00	4,00	16,00	16,00	0,00	27,20	4,80	1,60	1,60	3,20	3,20	0,00	19,20	1,60	1,60	9,60	19,20	19,20	4,00	4,00	160,00
E - Material farmacológico	0,00	0,00	1.250,10	729,23	104,18	472,26	83,34	0,00	118,07	13,89	0,00	0,00	0,00	6,95	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.778,00
F - Material de enfermagem	0,00	0,00	29,25	15,75	0,00	0,00	0,00	0,00	85,50	427,50	213,75	42,75	0,00	42,75	42,75	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	900,00
G - Material odontológico	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	552,50	97,50	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	650,00
H - Material impresso	3,75	3,75	36,00	21,00	3,00	12,75	2,25	2,40	2,40	2,40	2,40	0,60	0,00	2,40	2,40	5,63	18,75	13,13	7,50	7,50	150,00
I - Manutenção de equipamentos e mobiliários	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
J - Outros custeios e material permanente	20,86	20,86	69,88	37,63	0,00	324,76	57,31	25,53	25,53	12,77	6,38	6,38	31,91	6,38	12,77	84,37	84,37	72,32	0,00	0,00	900,00
Totais das tarefas	35,62	35,62	1.423,61	831,71	107,28	1.489,40	262,84	37,81	241,37	464,17	228,22	51,80	60,76	62,57	63,93	139,09	161,82	154,50	15,00	12,90	5.880,00

Fonte: Cruz & Platt Neto (2005), com adaptações.

Tabela 7 – Direcionamento detalhado das outras despesas - em percentual (%)

Período: Abril de 20XX

Despesas extra-folha

Descrição	Tg. Enc.		At. Méd.			At. Odo.		At. Enf.								Ap. Adm.			Ge.ctl.	At. ACS
	P.A.	A.A.	Cons. Med.	Cons. Eme.	Vis. Dom.	Cons. Odon.	Cons. Eme.	Entr. Medto.	Adm. Medto.	Ctvos.	Ret. Ptos.	Vis. Dom.	Limp. Enf.	Neb.	HGT	Marc. Exm.	At. Usu.	Sup.	Coord.	Vis. Dom.
B - Depreciação	50	50	65	35	0	85	15	20	20	10	5	5	25	5	10	35	35	30	0	0
C - Material de expediente	50	50	60	35	5	85	15	16	16	16	16	4	0	16	16	25	25	50	100	100
D - Material de limpeza	50	50	50	50	0	85	15	5	5	10	10	0	60	5	5	20	40	40	100	100
E - Material farmacológico	50	50	60	35	5	85	15	0	85	10	0	0	0	5	0	0	0	0	0	0
F - Material de enfermagem	0	0	65	35	0	0	0	0	10	50	25	5	0	5	5	0	0	0	0	0
G - Material odontológico	0	0	0	0	0	85	15	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
H - Material impresso	50	50	60	35	5	85	15	16	16	16	16	4	0	16	16	15	50	35	100	100
I - Manutenção de equipamentos e mobiliários	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
J - Outros custeios e material permanente	50	50	65	35	0	85	15	20	20	10	5	5	25	5	10	35	35	30	0	0

Fonte: Cruz & Platt Neto (2005), com adaptações.

Dos 4,64% das despesas com depreciação direcionados para a tarefa triagem e encaminhamento, 50% foram direcionados para a sub-tarefa verificação de pressão arterial e os outros 50% foram direcionados para a sub-tarefa avaliação antropométrica.

Todos os direcionamentos seguiram esta lógica, decorrentes da percepção dos executores de cada tarefa e tiveram como base o tempo aproximado despendido para a execução de cada sub-tarefa no período.

Tabela 10 - Atribuição detalhada dos custos extra-folha às tarefas

Período: Abril de 20XX

Tarefas - atribuição monetária (\$)

Descrição	Tg. Enc.		At. Méd.			At. Odo.		At. Enf.								Ap. Adm.			Ge. ctl.	At. ACS	Total
	P.A.	A.A.	Cons. Med.	Cons. Eme.	Vis. Dom.	Cons. Odon.	Cons. Eme.	Entr. Medto.	Adm. Medto.	Ctvos.	Ret. Ptos.	Vis. Dom.	Limp. Enf.	Neb.	HGT	Marc. Exm.	At. Usu.	Sup.	Coord.	Vis. Dom.	
B - Depreciação	6,30	6,30	21,12	11,37	0,00	98,15	17,32	7,72	7,72	3,86	1,93	1,93	9,64	1,93	3,86	25,50	25,50	21,86	0,00	0,00	272,00
C - Material de expediente	0,70	0,70	1,26	0,74	0,11	1,79	0,32	0,56	0,56	0,56	0,56	0,14	0,00	0,56	0,56	14,00	14,00	28,00	3,50	1,40	70,00
D - Material de limpeza	4,00	4,00	16,00	16,00	0,00	27,20	4,80	1,60	1,60	3,20	3,20	0,00	19,20	1,60	1,60	9,60	19,20	19,20	4,00	4,00	160,00
E - Material farmacológico	0,00	0,00	1.250,10	729,23	104,18	472,26	83,34	0,00	118,07	13,89	0,00	0,00	0,00	6,95	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.778,00
F - Material de enfermagem	0,00	0,00	29,25	15,75	0,00	0,00	0,00	0,00	85,50	427,50	213,75	42,75	0,00	42,75	42,75	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	900,00
G - Material odontológico	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	552,50	97,50	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	650,00
H - Material impresso	3,75	3,75	36,00	21,00	3,00	12,75	2,25	2,40	2,40	2,40	2,40	0,60	0,00	2,40	2,40	5,63	18,75	13,13	7,50	7,50	150,00
I - Manutenção de equipamentos e mobiliários	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
J - Outros custeios e material permanente	20,86	20,86	69,88	37,63	0,00	324,76	57,31	25,53	25,53	12,77	6,38	6,38	31,91	6,38	12,77	84,37	84,37	72,32	0,00	0,00	900,00
Totais das tarefas	35,62	35,62	1.423,61	831,71	107,28	1.489,40	262,84	37,81	241,37	464,17	228,22	51,80	60,76	62,57	63,93	139,09	161,82	154,50	15,00	12,90	5.880,00

Fonte: Cruz & Platt Neto (2005), com adaptações.

A atribuição detalhada dos custos extra-folha às tarefas está de acordo com os percentuais direcionados para as sub-tarefas, conforme Tabela 7.

Levando em consideração os resultados apresentados na Tabela 10, pode-se dizer que em relação aos custos totais extra-folha, a sub-tarefa consulta odontológica ocupou a primeira posição, com aproximadamente 25%.

Tabela 13 - Direcionamento detalhado dos custos de folha às tarefas																				
																				Período: Abril de 20XX
Tarefas - direcionamento percentual (%)																				
Categorias funcionais	Tg. Enc.		At. Méd.			At. Odo.		At. Enf.								Ap. Adm.			Ge. ctl.	At. ACS
	P.A.	A.A.	Cons. Med.	Cons. Eme.	Vis. Dom.	Cons. Odon.	Cons. Eme.	Entr. Medto.	Adm. Medto.	Ctivos.	Ret. Ptos.	Vis. Dom.	Limp. Enf.	Neb.	HGT	Marc. Exm.	At. Usu.	Sup.	Coord.	Vis. Dom.
Médicos	0,0	0,0	65,0	30,0	5,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Odontólogo do PSF	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	65,0	35,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Enfermagem	50,0	50,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	15,0	15,0	30,0	5,0	5,0	15,0	5,0	10,0	0,0	0,0	0,0	0,0	100,0
Administrativos	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	20,0	40,0	40,0	100,0	0,0
Aux. de serviços	50,0	50,0	65,0	35,0	0,0	65,0	35,0	14,3	14,3	14,3	14,3	0,0	14,2	14,3	14,3	30,0	35,0	35,0	100,0	100,0
Agente comunit. de saúde	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	100,0	100,0
Coordenador **	50,0	50,0	35,0	35,0	30,0	50,0	50,0	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	30,0	35,0	35,0	100,0	100,0

*Função gratificada ocupada pelo médico do PSF. Do total das suas 40 h./semana, ocupa 20 h./semana para a função de coordenação.

Fonte: Cruz & Platt Neto (2005), com adaptações.

Tabela 14 - Apuração detalhada dos custos com folha por categoria funcional																						
Período: Abril de 20XX																						
Tarefas - atribuição monetária (\$)																						
Categorias funcionais	Qtd.	Tg. Enc.		At. Méd.			At. Odo.		At. Enf.								Ap. Adm.			Ge. ctl.	At. ACS	Total
		Func.	P.A.	A.A.	Cons. Med.	Cons. Eme.	Vis. Dom.	Cons. Odon.	Cons. Eme.	Entr. Medto.	Adm. Medto.	Ctvos.	Ret. Ptos.	Vis. Dom.	Limp. Enf.	Neb.	HGT	Marc. Exm.	At. Usu.	Sup.	Coord.	
Médicos	2	0,00	0,00	5.573,48	2.572,37	428,73	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	8.574,58
Odontólogo do PSF	1	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.937,00	1.043,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.980,00
Enfermagem	4	529,73	529,73	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	900,54	900,54	1.801,07	300,18	300,18	900,54	300,18	600,36	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	7.063,03
Administrativos	2	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	216,02	432,04	432,04	120,01	0,00	1.200,10
Aux. de serviços	1	13,27	13,27	62,08	33,43	0,00	62,08	33,43	13,65	13,65	13,65	13,65	0,00	13,56	13,66	13,66	28,65	33,43	33,43	95,52	26,53	530,59
Agente comunit. de saúde	6	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.452,95	2.452,95
Coordenador **	1	45,10	45,10	56,83	56,83	48,71	81,18	81,18	20,30	20,30	20,30	20,30	20,30	20,30	20,30	20,30	48,71	56,83	56,83	162,36	0,00	902,00
Totais das tarefas		588,09	588,09	5.692,39	2.662,63	477,44	2.080,26	1.157,61	934,48	934,48	1.835,01	334,12	320,47	934,39	334,13	634,31	293,38	522,29	522,29	377,89	2.479,48	23.703,25

Fonte: Cruz & Platt Neto (2005), com adaptações.

Tabela 13 - Direcionamento detalhado dos custos de folha às tarefas

Período: Abril de 20XX

Tarefas - direcionamento percentual (%)

Categorias funcionais	Tg. Enc.		At. Méd.			At. Odo.		At. Enf.								Ap. Adm.			Ge. ctl.	At. ACS
	P.A.	A.A.	Cons. Med.	Cons. Eme.	Vis. Dom.	Cons. Odon.	Cons. Eme.	Entr. Medto.	Adm. Medto.	Ctvos.	Ret. Ptos.	Vis. Dom.	Limp. Enf.	Neb.	HGT	Marc. Exm.	At. Usu.	Sup.	Coord.	Vis. Dom.
Médicos	0,0	0,0	65,0	30,0	5,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Odontólogo do PSF	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	65,0	35,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Enfermagem	50,0	50,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	15,0	15,0	30,0	5,0	5,0	15,0	5,0	10,0	0,0	0,0	0,0	0,0	100,0
Administrativos	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	20,0	40,0	40,0	100,0	0,0
Aux. de serviços	50,0	50,0	65,0	35,0	0,0	65,0	35,0	14,3	14,3	14,3	14,3	0,0	14,2	14,3	14,3	30,0	35,0	35,0	100,0	100,0
Agente comunit. de saúde	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	100,0	100,0
Coordenador **	50,0	50,0	35,0	35,0	30,0	50,0	50,0	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	30,0	35,0	35,0	100,0	100,0

*Função gratificada ocupada pelo médico do PSF. Do total das suas 40 h./semana, ocupa 20 h./semana para a função de coordenação.

Fonte: Cruz & Platt Neto (2005), com adaptações.

Assim como o demonstrado na Tabela 7 (Direcionamento detalhado dos custos extra-folha), os direcionamentos percentuais dos custos de folha às tarefas seguiram a lógica decorrente da percepção dos executores de cada tarefa e tiveram como base o tempo aproximado despendido para a execução de cada sub-tarefa no período. No caso de custos de folha a relação dos profissionais com as tarefas, bem com as sub-tarefas, foram mais fáceis de se identificar e, conseqüentemente, de serem direcionados.

A exemplo, dos 100% das despesas de folha com o odontólogo do PSF direcionados para a tarefa atendimento odontológico, 65% foram direcionados para a sub-tarefa consulta odontológica e os outros 35% foram direcionados para a sub-tarefa consulta odontológica de emergência.

Tabela 14 - Apuração detalhada dos custos com folha por categoria funcional

Período: Abril de 20XX

Tarefas - atribuição monetária (\$)

Categorias funcionais	Qtd.	Tg. Enc.		At. Méd.			At. Odo.		At. Enf.								Ap. Adm.			Ge. ctl.	At. ACS	Total
		P.A.	A.A.	Cons. Med.	Cons. Eme.	Vis. Dom.	Cons. Odon.	Cons. Eme.	Entr. Medto.	Adm. Medto.	Ctvos.	Ret. Ptos.	Vis. Dom.	Limp. Enf.	Neb.	HGT	Marc. Exm.	At. Usu.	Sup.	Coord.	Vis. Dom.	
Médicos	2	0,00	0,00	5.573,48	2.572,37	428,73	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	8.574,58
Odontólogo do PSF	1	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.937,00	1.043,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.980,00
Enfermagem	4	529,73	529,73	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	900,54	900,54	1.801,07	300,18	300,18	900,54	300,18	600,36	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	7.063,03
Administrativos	2	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	216,02	432,04	432,04	120,01	0,00	1.200,10
Aux. de serviços	1	13,27	13,27	62,08	33,43	0,00	62,08	33,43	13,65	13,65	13,65	13,65	0,00	13,56	13,66	13,66	28,65	33,43	33,43	95,52	26,53	530,59
Agente comunit. de saúde	6	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.452,95	2.452,95
Coordenador	1	45,10	45,10	56,83	56,83	48,71	81,18	81,18	20,30	20,30	20,30	20,30	20,30	20,30	20,30	20,30	48,71	56,83	56,83	162,36	0,00	902,00
Totais das tarefas		588,09	588,09	5.692,39	2.662,63	477,44	2.080,26	1.157,61	934,48	934,48	1.835,01	334,12	320,47	934,39	334,13	634,31	293,38	522,29	522,29	377,89	2.479,48	23.703,25

Fonte: Cruz & Platt Neto (2005), com adaptações.

A atribuição detalhada dos custos de folha às tarefas está de acordo com os percentuais direcionados para as sub-tarefas, conforme Tabela 13.

Levando em consideração os resultados apresentados na Tabela 14, pode-se dizer que em relação aos custos totais com folha, a sub-tarefa consulta médica ocupou a primeira posição, com aproximadamente 24%, diferente do apurado com os custos extra-folha, onde a sub-tarefa atendimento odontológico ocupou a primeira posição.

REFERÊNCIAS

AMADO, Antônio Augusto de Oliveira. **Orçamento como instrumento de controle a serviço da cidadania**. In: JORNADA BRASILEIRA DE CONTROLE INTERNO, 2., dez. 1994, Rio de Janeiro.

BARROS, Aidil Jesus da Silveira, LEHFELED, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos da metodologia**. 2. ed. São Paulo: Makron Books, 2000.

BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação**: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BRASIL. **Constituição (1998)**. Título 8, da ordem social, seção 2, da saúde.

BRASÍLIA. **Portaria n.º 399/GM, de 22 de fevereiro de 2006**. Divulga o pacto pela saúde 2006 – consolidação do SUS e aprova as diretrizes operacionais.

BRASÍLIA. **Lei Complementar n. 101, de 04 de março de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências.

CHING, Hong Yuh. **Manual de custos de instituições de saúde**: sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades (ABC). São Paulo: Atlas, 2001.

COELHO, Cláudio Ulysses Ferreira. Contabilidade Gerencial: sistema de informação e controle. **Revista Pensar Contábil do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro – RJ. n.3, ano II, mar/1999.

Consultoria de orçamentos, fiscalização e controle – CONORF, **Planos e orçamentos públicos**: conceitos, elementos básicos e resumo dos projetos de leis do plano plurianual/2004-2007 e do orçamento/2004, Senado Federal, Brasília, maio 2004.

CORBETT NETO, Thomas. **Contabilidade de ganhos: a nova contabilidade gerencial de acordo com a Teoria das restrições**. São Paulo: Nobel, 1997.

CORREIA, Mariângela Lobato. **Metodologia da apropriação de custos utilizada no almoxarifado da Base Aérea de Florianópolis**. 2005. 85p. Monografia (Curso de Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

CRUZ, Flávio da; PLATT NETTO, Orion Augusto. **Sistemas de Custos Simplificado para Entidades Estatais:** as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal e o método simplificado do custeio baseado em atividades (ABC). 2005, 7. ed. 96 p. Revista e Ampliada. Inclui modelo de sistema de custos em MS-Excel. Florianópolis.

FLORIANÓPOLIS. Lei Complementar n. 137, de 02 de abril de 2004. Dispõe sobre a organização e estrutura da Secretaria Municipal de Saúde, fixa princípios e diretrizes de gestão e dá outras providências. **Lex:** Disponível em <http://www.cmf.sc.gov.br> . Acesso em: 20 jun. 2005.

_____. Decreto Lei n. 2.786, de 23 de novembro de 2004. Aprova o Regimento Interno da Secretaria Municipal de Saúde. **Lex:** Disponível em <http://www.cmf.sc.gov.br> . Acesso em: 20 jun. 2005.

_____. Lei n. 5.817, de 04 de janeiro de 2001. Institui na Secretaria Municipal de Saúde e Desenvolvimento Social o sistema Municipal de controle, avaliação e auditoria do Sistema Único de Saúde. **Lex:** Disponível em <http://www.cmf.sc.gov.br> . Acesso em: 20 jun. 2005.

GODOY, A. S. **Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades.** *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v. 35, n. 2, p. 57-63, mar./abr. 1995.

GRAU, Heros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1998** (interpretação e crítica). 2 ed. São Paulo: RT, 1991.

HORNGREN, Charles Thomas. **Introdução à contabilidade gerencial.** Tradução de José Ricardo Brandão Azevedo. 5. ed, Rio de Janeiro: Prentice Hall, 1985.

_____. **Contabilidade de custos:** um enfoque administrativo. São Paulo: Atlas, 1986.

HRONEC, Steven M. **Sinais Vitais.** São Paulo: Makron Books, 1994.

KAPLAN, Robert S. **Contabilidade gerencial.** São Paulo: Atlas, 2000.

LAKATOS, Eva Maria, MARCONI, Maria de Andrade. **Metodologia do trabalho científico.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1986.

LEONE, George S. Guerra. **Custos:** um enfoque administrativo. 9. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1987.

MARIN, N. et al. **Assistência farmacêutica para gerentes municipais**. Rio de Janeiro: OPAS/OMS, 2003.

MARTINS, Eliseu. RIBEIRO, Maisa de Souza. **A informação como instrumento de contribuição da contabilidade para a compatibilização do desenvolvimento econômico e a preservação do meio ambiente**. Disponível em <http://www.fipecafi.com.br> . Acesso em: 20 jun. 2005.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1998.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**, 9. ed. atualizada, São Paulo: Ed. RT, 1983, pág. 60.

MONDL, Astrid Elizabeth Becker. **A utilização de ferramentas do orçamento nas pequenas empresas do ramo industrial, comercial e de serviços de Florianópolis**. 2005. Projeto de Pesquisa – Escola Superior de Administração e Gerência – ESAG. Universidade do Estado de Santa Catarina. Florianópolis, S.C..

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

_____. **Custos para a competitividade**. São Paulo: CRCSP, 1993.

OLIVEIRA, Silvio L. **Tratado de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 1998.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 1996.

PEREIRA, Cláudia Catarina. BEUREN, Ilse Maria. Fatores determinantes na escolha do sistema de custos para dar suporte ao processo de gestão: um estudo nas grandes empresas de Santa Catarina. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, v. 3, n. 9, p. 9-30, ago/nov. 2004.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1989.

_____. **Pesquisa social:** métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ, A. Lopes e Ana Lopes de. **Dicionário de contabilidade.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

SALOMON, Délcio Vieira. **Como fazer uma monografia:** elementos de metodologia do trabalho científico. 6. ed. Belo Horizonte: Interlivros, 1978.

SALVADOR, Ângelo Domingos. **Métodos e técnicas de pesquisa bibliográfica, elaboração e relatórios de estudos científicos.** Porto Alegre: Sulina, 1980.

SANTOS, João Almeida; PARRA FILHO, Domingos. **Metodologia científica.** São Paulo: Futura, 1999.

SAUVER, Giselda Barroso. Governo eletrônico: desafios & oportunidades. **Revista de Controle e Administração**, v. 1, n. 1, p. 89-117, junho 2005. Disponível em: www.rio.rj.gov.br/cgm/publicações . Acesso em dezembro 2005.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade governamental:** um enfoque administrativo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Contabilidade governamental:** um enfoque administrativo. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Contabilidade governamental:** um enfoque administrativo. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. Controladoria pública: modelo para o controle interno e integrado no setor público. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v. 24, n. 95, p. 25-34, set/out 1995.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública:** um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais:** a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

APÊNDICE

PREFEITURA MUNICIPAL DE FLORIANÓPOLIS

ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

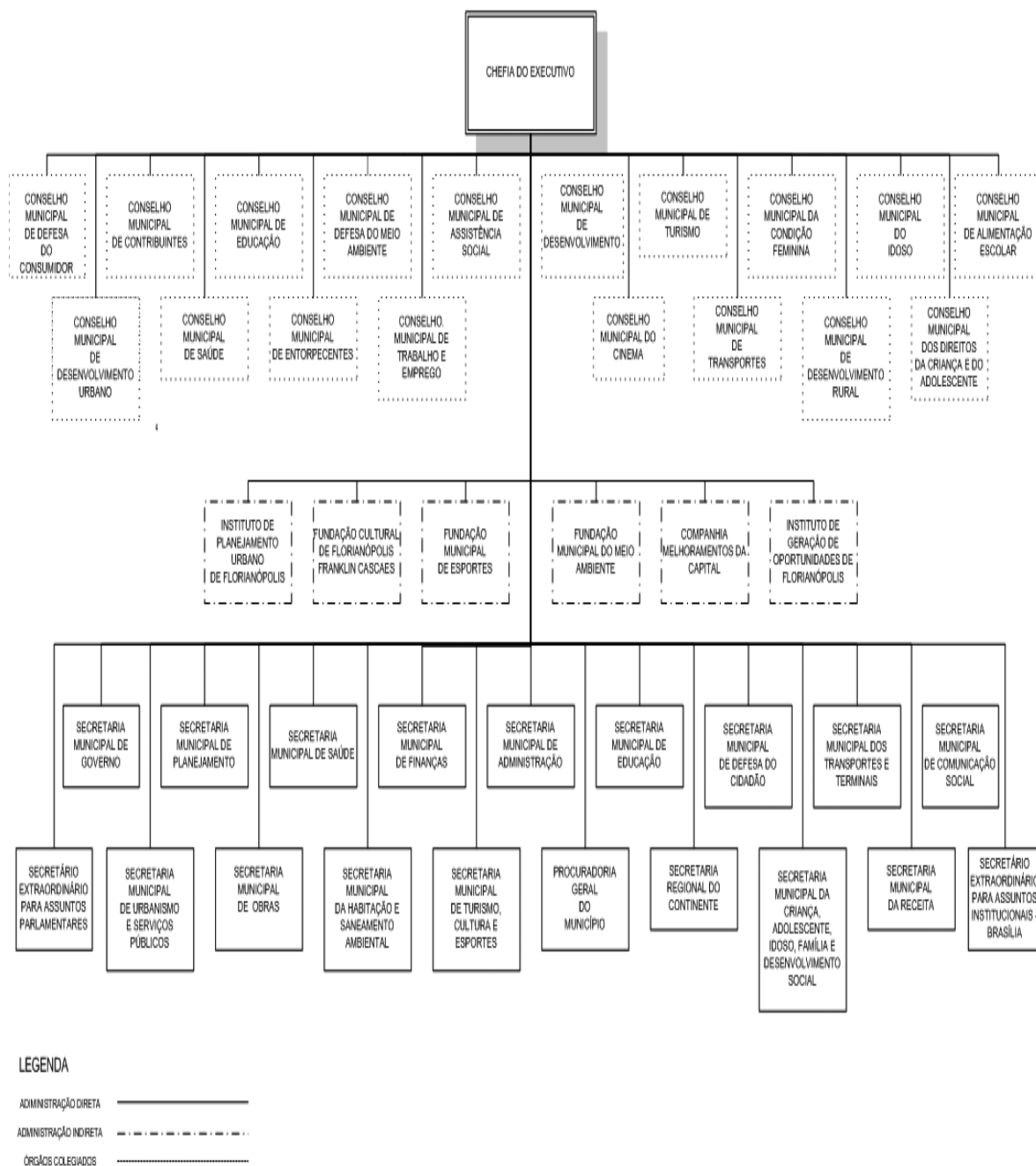


Figura 4 – Estrutura organizacional da Prefeitura Municipal de Florianópolis

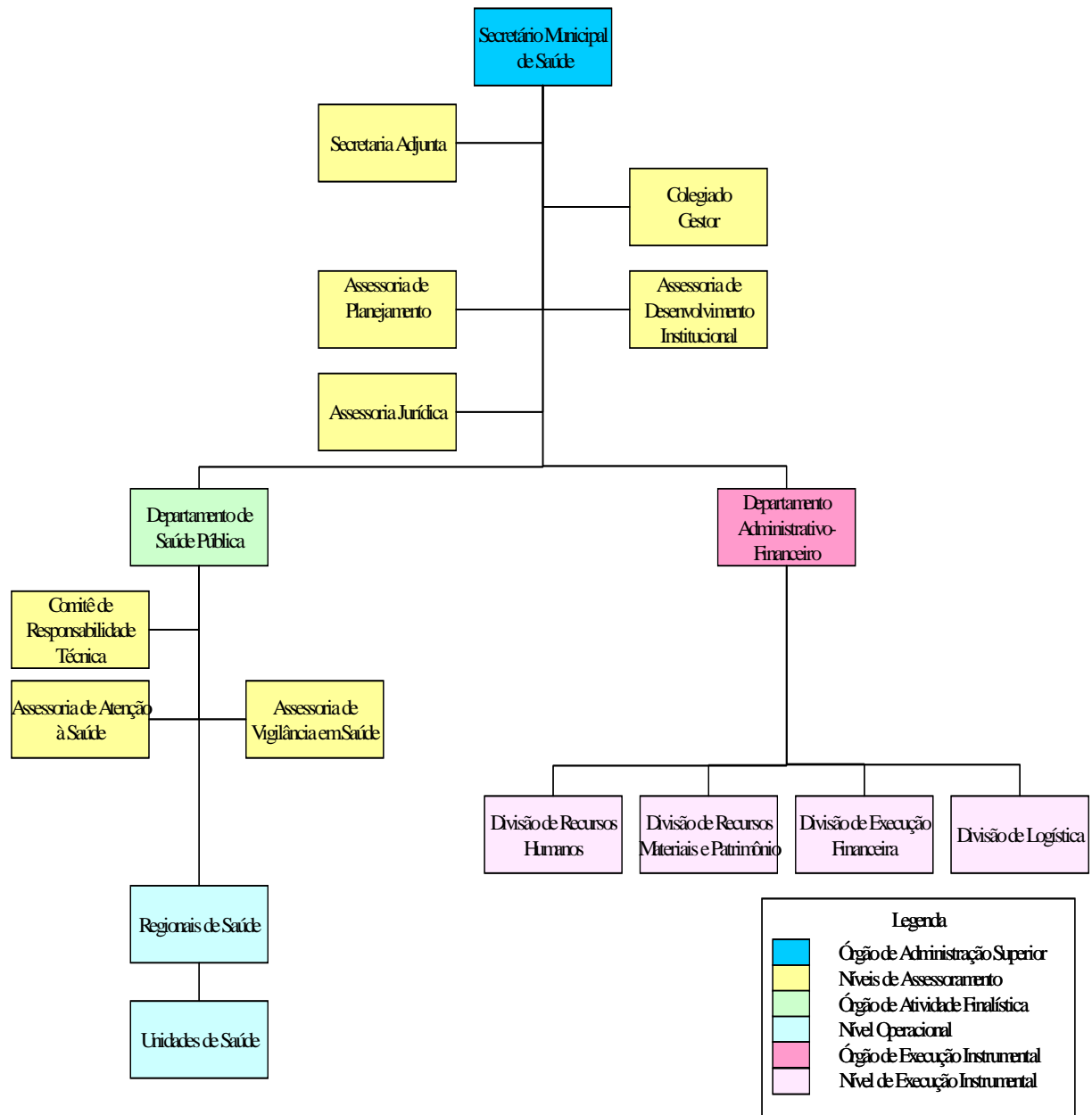


Figura 5 – Estrutura organizacional da Secretaria Municipal de Saúde da Prefeitura de Florianópolis

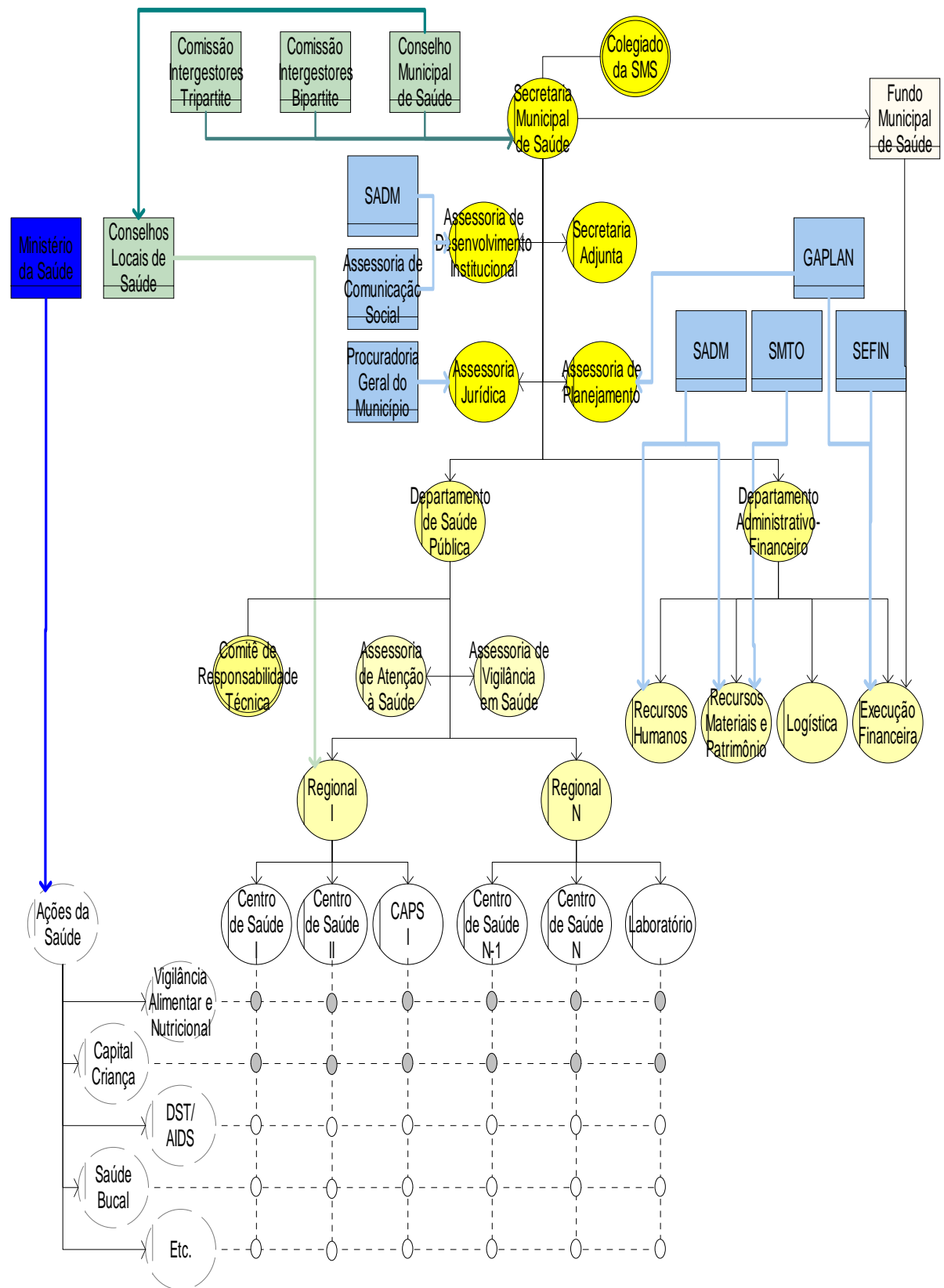


Figura 6 - Estrutura organizacional detalhada da Secretaria Municipal de Saúde da Prefeitura de Florianópolis

Metodologia de avaliação dos bens permanentes para fins do cálculo da depreciação – referente à tabela 1, da página 63.

Primeiramente, obteve-se o levantamento patrimonial da ULS - Alto Ribeirão. Em seguida, realizou-se visita à referida ULS para a avaliação (por observação e estimativa) dos bens permanentes, atribuindo-lhes um índice, intitulado “índice de conservação”, de acordo com a tabela abaixo.

Tabela 21 - ÍNDICE DE CONSERVAÇÃO DOS BENS (0 a 1)			
Muito Bom	Bom	Regular	Péssimo
0,8	0,65	0,45	0,2

Fonte: Elaborado pela autora.

Posteriormente, procedeu-se o levantamento junto à Divisão de Recursos Patrimoniais, do valor de mercado dos bens permanentes da ULS – Alto Ribeirão.

O valor adotado dos bens para fins de cálculo da depreciação, é resultado do produto do valor de mercado do bem pelo índice de conservação atribuído.

Há que se observar que se verificado o valor de registro contábil destes bens junto à contabilidade, estes serão, em sua maioria, diferentes de seu valor aparente (atual). Muitos até totalmente depreciados. Tal fato, demanda a necessidade de um controle constante, além da integração dos órgãos da SMS que controlam o patrimônio e a contabilidade.

Assim, chegou-se aos resultados demonstrados a seguir:

Tabela 22 - CÁLCULO DA DEPRECIAÇÃO MENSAL DOS BENS PERMANENTES - VALORES EM \$					
FARMÁCIA					
Qtd.	Patrimônio	A	B	C	D
		Valor de Mercado (\$)	Índice de Conservação	Valor Adotado do Bem/(AxB) (\$)	Valor Mensal da Depreciação (\$)
1	Mesa auxiliar	310,00	0,45	139,50	1,16
1	Estante de aço	85,00	0,65	55,25	0,46
1	Estante de aço	85,00	0,65	55,25	0,46
1	Armário madeira duas portas	450,00	0,65	292,50	2,44
1	Armário madeira duas portas	450,00	0,65	292,50	2,44
1	Estante madeira	120,00	0,45	54,00	0,45
0	Bens recebidos por rateio da cozinha	0	0	0	1,17
TOTAL		1.500,00		889,00	8,58

Fonte: Elaborado pela autora.

**Tabela 23 - CÁLCULO DA DEPRECIAÇÃO MENSAL DOS BENS PERMANENTES - VALORES EM \$
SALA DE TRIAGEM**

		A	B	C	D
		Valor de Mercado (\$)	Índice de Conservação	Valor Adotado do Bem/(AxB) (\$)	Valor Mensal da Depreciação (\$)
Qtd.	Patrimônio				
1	Nebulizador	580,00	0,65	377,00	3,14
1	Mesa de aço/duas gavetas	250,00	0,45	112,50	0,94
1	Cadeira estofada/courino/preta	85,00	0,45	38,25	0,32
1	Cadeira de rodas (deficientes)	1.300,00	0,65	845,00	7,04
0	Bens recebidos por rateio da cozinha	0	0	0	1,17
TOTAL		2.215,00		1.372,75	12,61

Fonte: Elaborado pela autora.

Tabela 24 - CÁLCULO DA DEPRECIAÇÃO MENSAL DOS BENS PERMANENTES - VALORES EM \$

CONSULTÓRIO ODONTOLÓGICO

		A	B	C	D
		Valor de Mercado (\$)	Índice de Conservação	Valor Adotado do Bem/(AxB) (\$)	Valor Mensal da Depreciação (\$)
Qtd.	Patrimônio				
1	Armário guarda volume	570,00	0,65	370,50	3,09
1	Arquivo de aço quatro gavetas	450,00	0,45	202,50	1,69
1	Frigobar	575,00	0,8	460,00	3,83
1	Pia	350,00	0,65	227,50	1,90
1	Mesa de aço duas gavetas	250,00	0,65	162,50	1,35
1	Aquecedor pequeno	140,00	0,65	91,00	0,76
1	Cadeira estofada de rodinhas, ajustável	450,00	0,8	360,00	3,00
1	Equipo odontológico	8.200,00	0,8	6.560,00	54,67
1	Mesa de aço auxiliar	310,00	0,45	139,50	1,16
1	Armário de vidro	480,00	0,65	312,00	2,60
1	Seladora	750,00	0,65	487,50	4,06
1	Fotopolimerizador	1.250,00	0,8	1.000,00	8,33
1	Amalgamador	720,00	0,8	576,00	4,80
1	Autoclave	2.400,00	0,8	1.920,00	16,00
1	Condicionador de ar - 750 Btus	750,00	0,8	600,00	5,00
1	Mesa de aço (suporte autoclave)	380,00	0,65	247,00	2,06
0	Bens recebidos por rateio da cozinha	0	0	0	1,17
TOTAL		18.025,00		13.716,00	115,47

Fonte: Elaborado pela autora.

Tabela 25 - CÁLCULO DA DEPRECIAÇÃO MENSAL DOS BENS PERMANENTES - VALORES EM \$

SALA DE AGENDAMENTO DE CONSULTAS					
		A	B	C	D
		Valor de Mercado (\$)	Índice de Conservação	Valor Adotado do Bem/(AxB) (\$)	Valor Mensal da Depreciação (\$)
Qtd.	Patrimônio				
1	Arquivo acrílico pequeno,de mesa	120,00	0,45	54,00	0,45
1	Mural de madeira - médio	120,00	0,45	54,00	0,45
1	Mural de madeira - pequeno	80,00	0,65	52,00	0,43
1	Mesa auxiliar	220,00	0,65	143,00	1,19
1	Mesa auxiliar	220,00	0,65	143,00	1,19
1	Mesa pequena de madeira,c/ rodas	120,00	0,65	78,00	0,65
1	Cadeira estofada/courino/preta	85,00	0,45	38,25	0,32
1	Cadeira digitador c/ rodas, ajustável	450,00	0,65	292,50	2,44
1	Aparelho fone/fax	920,00	0,65	598,00	4,98
1	Mesa computador	190,00	0,65	123,50	1,03
1	Estabilizador	87,00	0,65	56,55	0,94
1	Impressora	280,00	0,65	182,00	1,52
1	Monitor	500,00	0,65	325,00	5,42
1	CPU	1.500,00	0,65	975,00	16,25
0	Bens recebidos por rateio da cozinha	0	0	0	1,17
TOTAL		4.892,00		3.114,80	38,43

Fonte: Elaborado pela autora.

Tabela 26 - CÁLCULO DA DEPRECIAÇÃO MENSAL DOS BENS PERMANENTES - VALORES EM \$

CONSULTÓRIO MÉDICO					
		A	B	C	D
		Valor de Mercado (\$)	Índice de Conservação	Valor Adotado do Bem/(AxB) (\$)	Valor Mensal da Depreciação (\$)
Qtd.	Patrimônio				
1	Aquecedor pequeno	140,00	0,45	63,00	0,53
1	Armário de vidro	480,00	0,65	312,00	2,60
1	Mesa ginecológica	1.800,00	0,65	1.170,00	9,75
1	Sonar	450,00	0,65	292,50	2,44
1	Ventilador	70,00	0,65	45,50	0,38
1	Cadeira estofada, rodas, ajustável	450,00	0,65	292,50	2,44
1	Cadeira estofada/courino/preta	85,00	0,45	38,25	0,32
1	Cadeira estofada/courino/preta	85,00	0,45	38,25	0,32
1	Foco	210,00	0,65	136,50	1,14
1	Carrinho de curativo	1.010,00	0,65	656,50	5,47
1	Lixeira pedal aço	190,00	0,65	123,50	1,03
1	Maca	380,00	0,65	247,00	2,06
1	Escada de dois degraus	200,00	0,45	90,00	0,75
1	Mesa aço duas gavetas	250,00	0,45	112,50	0,94
0	Bens recebidos por rateio da cozinha	0	0	0	2,34
TOTAL		5.800,00		3.618,00	32,49

Fonte: Elaborado pela autora.

Tabela 27 - CÁLCULO DA DEPRECIÇÃO MENSAL DOS BENS PERMANENTES - VALORES EM \$

SALA DE CURATIVO					
		A	B	C	D
		Valor de Mercado (\$)	Índice de Conservação	Valor Adotado do Bem/(AxB) (\$)	Valor Mensal da Depreciação (\$)
Qtd.	Patrimônio				
1	Maca	380,00	0,65	247,00	2,06
1	Carro de curativo	1.010,00	0,45	454,50	3,79
1	Armário vitrine	480,00	0,65	312,00	2,60
1	Porta toalha	131,00	0,45	58,95	0,49
1	Pia com tampo inox	350,00	0,45	157,50	1,31
1	Balança pediátrica digital	820,00	0,8	656,00	5,47
1	Balança adulto antropométrica	1.100,00	0,65	715,00	5,96
1	Braçadeira	150,00	0,45	67,50	0,56
1	Suporte de soro	140,00	0,45	63,00	0,53
1	Ventilador de teto	89,00	0,45	40,05	0,33
1	Escada dois degraus	200,00	0,45	90,00	0,75
1	Ventilador	70,00	0,65	45,50	0,38
1	Foco	210,00	0,65	136,50	1,14
1	Foco	210,00	0,2	42,00	0,35
1	Régua antropométrica pediátrica	360,00	0,65	234,00	1,95
0	Bens recebidos por rateio da cozinha	0	0	0	2,34
TOTAL		5.700,00		3.319,50	30,00

Fonte: Elaborado pela autora.

Tabela 28 - CÁLCULO DA DEPRECIÇÃO MENSAL DOS BENS PERMANENTES - VALORES EM \$

COZINHA - Rateado de acordo com o número de servidores					
		A	B	C	D
		Valor de Mercado (\$)	Índice de Conservação	Valor Adotado do Bem/(AxB) (\$)	Valor Mensal da Depreciação (\$)
Qtd.	Patrimônio				
1	Forno microondas pequeno	460,00	0,65	299,00	2,49
1	Mesa em fórmica/4 bancos acoplados	520,00	0,65	338,00	2,82
1	Frigobar	575,00	0,65	373,75	3,11
1	Cafeteira/24 xícaras	80,00	0,65	52,00	0,43
1	Mesa auxiliar	310,00	0,45	139,50	1,16
1	Armario madeira duas portas	450,00	0,2	90,00	0,75
1	Escada de cinco degraus	170,00	0,65	110,50	0,92
TOTAL		2.565,00		1.402,75	11,69

Fonte: Elaborado pela autora.

**Tabela 29 - DEPRECIÇÃO COZINHA - \$ 11,69
RATEIO POR ABSORÇÃO - Nº DE PESSOAS**

RECEPÇÃO	TRIAGEM	AG. CONSULTAS	FARMÁCIA	MÉDICO	ODONTO	CURATIVO
2,34	1,17	1,17	1,17	2,34	1,17	2,34

Fonte: Elaborado pela autora.

Tabela 30 - CÁLCULO DA DEPRECIACÃO MENSAL DOS BENS PERMANENTES - VALORES EM \$

SALA DE RECEPÇÃO					
		A	B	C	D
		Valor de Mercado (\$)	Índice de Conservação	Valor Adotado do Bem/(AxB) (\$)	Valor Mensal da Depreciação (\$)
Qtd.	Patrimônio				
1	Mesa madeira	198,00	0,2	39,60	0,33
1	Arquivo aço quatro gavetas	450,00	0,2	90,00	0,75
1	Arquivo aço quatro gavetas	450,00	0,2	90,00	0,75
1	Arquivo aço quatro gavetas	450,00	0,2	90,00	0,75
1	Arquivo aço quatro gavetas	450,00	0,2	90,00	0,75
1	Arquivo aço quatro gavetas	450,00	0,45	202,50	1,69
1	Arquivo aço quatro gavetas	450,00	0,45	202,50	1,69
1	Arquivo aço quatro gavetas	450,00	0,65	292,50	2,44
1	Arquivo de madeira quatro gavetas	480,00	0,8	384,00	3,20
1	Arquivo de madeira quatro gavetas	480,00	0,8	384,00	3,20
1	Cadeira madeira	50,00	0,2	10,00	0,08
1	Cadeira madeira	50,00	0,65	32,50	0,27
1	Cadeira estofada/courino/preta	85,00	0,65	55,25	0,46
1	Ventilador parede	110,00	0,65	71,50	0,60
1	Mural de madeira grande	180,00	0,45	81,00	0,68
1	Quadro de avisos de metal	280,00	0,65	182,00	1,52
1	Arquivo acrílico pequeno,de mesa	180,00	0,2	36,00	0,30
1	Arquivo acrílico pequeno,de mesa	180,00	0,2	36,00	0,30
1	Arquivo acrílico pequeno,de mesa	180,00	0,2	36,00	0,30
1	Bebedouro	450,00	0,45	202,50	1,69
1	TV Philco Duetto 20'	640,00	0,65	416,00	6,93
1	Porta senhas	120,00	0,65	78,00	0,65
1	Banco estofado/courino/preto	170,00	0,65	110,50	0,92
1	Banco estofado	170,00	0,65	110,50	0,92
1	Banco estofado	170,00	0,65	110,50	0,92
0	Bens recebidos por rateio da cozinha	0	0	0	2,34
TOTAL		7.323,00		3.433,35	34,42

Fonte: Elaborado pela autora.